

# **En sammenligning mellom den ulovfestede gjennomskjæringsregel og skattelovens §14-90**



Universitetet i Oslo  
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer:

712

Leveringsfrist:

25.11.11

Til sammen 17 034 ord

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>FEIL! BOKMERKE ER IKKE DEFINERT.</u></b>
1.1	Tema og systematikk for oppgaven	1
1.2	Generelle skatteposisjoner	2
1.3	Reglene om skattefri fusjon og fisjon, og fritaksmetoden	3
1.4	Rettskilder og metode	4
<b><u>2</u></b>	<b><u>DEN ULOVFESTEDE GJENNOMSKJÆRINGSREGEL</u></b>	<b><u>5</u></b>
2.1	Historikk og rettslig utvikling	5
2.2	Vurderingstemaet etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel	7
2.3	Nærmere om grunnvilkåret om skattemessig motivasjon	10
2.4	Nærmere om totalvurderingen (illojalitetsvurderingen)	13
2.4.1	Nærmere om disposisjonens virkning (egenverdi)	15
2.4.2	Nærmere om skatteyters formål med disposisjonen	17
2.4.3	Nærmere om omstendighetene forøvrig	19
2.4.4	Oppsummering momenter i totalvurderingen	19
2.5	Virkningene etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel	20
<b><u>3</u></b>	<b><u>SKATTELOVENS § 14-90</u></b>	<b><u>23</u></b>
3.1	Historisk utvikling	23
3.2	Formålet med skattelovens § 14-90	25
3.3	Skattelovens § 14-90s anvendelsesområde	27
3.3.1	Skattesubjektet	27
3.3.2	Krav om generell skatteposisjon	30

3.3.3	Transaksjonen	31
3.3.4	Oppsummering	32
<b>3.4</b>	<b>Motivvurderingen</b>	<b>32</b>
<b>3.5</b>	<b>Virkningene av avskjæring etter skattelovens § 14-90</b>	<b>36</b>
<b>3.6</b>	<b>Lovendring med virkning fra skatteåret 2012</b>	<b>38</b>
<b><u>4</u></b>	<b><u>SAMMENLIGNING AV REGELSETTENES ANVENDELSESOMRÅDE</u></b>	<b><u>40</u></b>
<b><u>5</u></b>	<b><u>SUBJEKTIV KONTRA OBJEKTIV VURDERING</u></b>	<b><u>44</u></b>
<b><u>6</u></b>	<b><u>SAMMENLIGNING AV TERSKELEN FOR GJENNOMSKJÆRING</u></b>	<b><u>47</u></b>
<b>6.1</b>	<b>Terskelen for avskjæring etter skattelovens § 14-90</b>	<b>47</b>
<b>6.2</b>	<b>Terskelen for gjennomskjæring etter den ulovfestede regel</b>	<b>50</b>
<b>6.3</b>	<b>Sammenligning</b>	<b>55</b>
<b><u>7</u></b>	<b><u>SAMMENLIGNING AV REGELSETTENES VIRKNINGER</u></b>	<b><u>57</u></b>
<b><u>8</u></b>	<b><u>TRENGER VI SKATTELOVENS § 14-90?</u></b>	<b><u>59</u></b>
<b><u>9</u></b>	<b><u>LITTERATURLISTE</u></b>	<b><u>63</u></b>

## 1 Innledning

Skatt er en byrde skatteytene vil ha det i sin interesse å begrense. I skatteretten er det et alminnelig prinsipp at de privatrettslige forhold legges til grunn for beskatning. Det foreligger dermed et incentiv for skatteytene å tilpasse seg skattereglene ved å foreta privatrettslige disposisjoner som bringer de inn under mer gunstige skatteregler. Dette kalles skatteplanlegging. Skatteplanlegging er utbredt og langt på vei akseptabelt. Det går likevel en grense for i hvilken grad myndighetene kan akseptere at skatteytene disponerer seg unna beskatning. Er grensen overtrådt vil forholdet gjerne betegnes som en omgåelse av skattereglene. Kjernen i omgåelsesspørsmålet er denne grensen mellom legitim skatteplanlegging og uakseptabel omgåelse.

Omgåelse må avgrenses mot skatteunndragelse. Skatteunndragelse er de tilfellene der skattyter bevisst gir mangelfull eller feil informasjon til ligningsmyndighetene. Skatteunndragelse er brudd på ligningsloven og kan medføre straffesanksjoner. Omgåelsestilfellene foregår derimot innenfor lovens rammer, men utenfor dens formål. En egen form for skatteunndragelse er proforma. I proforma tilfellene presenterer skatteytene informasjon til skattemyndighetene der det rettslige forhold utad avviker fra det reelle innhold mellom partene. Avdekkes et proformatilfellet legges det reelle rettsforholdet til grunn for beskatning.

### 1.1 Tema og systematikk for oppgaven

Oppgavens tema er å sammenligne den ulovfestede gjennomskjæringsregel og den lovfestede avskjæringsregel i skattelovens § 14-90. Sentralt for oppgaven er i hvilken grad reglene er overlappende og i hvilken grad de er supplerende. Sammenligningen vil også belyse behovet for en lovfestet spesiell avskjæringsregel som skattelovens § 14-90.

Oppgaven vil først redegjøre for innholdet av de to regelsett. Deretter følger det en sammenligningsdel. Terskelen for gjennomskjæring etter de to regelsett er en sentral del av sammenligningen. En fullstendig presentasjon av terskelen for gjennomskjæring kunne blitt plassert under fremstillingen av de to regelsett, men er av hensyn til drøftelsen hovedsakelig samlet i et senere sammenlignende avsnitt.

Fra skatteåret 2012 utvides og presiseres skattelovens § 14-90s anvendelsesområde ved endringslov av 10.06 2011 nr. 16. En samlet fremstilling av endringene er plassert i et eget avsnitt. Endringene vil også bli kommentert løpende i teksten der det anses relevant.

## 1.2 Generelle skatteposisjoner

Zimmer definerer en skatteposisjon som:

"Et uttrykk for en skatteyers stilling til en skatteregel på et gitt tidspunkt, f.eks. inngangsverdi på en gjenstand, rett til fremføring av underskudd, utsatt tidfesting av en gevinst på visse vilkår, opptjent brukstid på boligeiendom."<sup>1</sup>

En skatteposisjon betegner med andre ord en skatterettslig konsekvens hvis posisjonen realiseres. Skatteposisjoner er knyttet til et enkelt skattesubjekt og kan ikke uten spesiell lovhjemmel overføres til et annet skattesubjekt uten at overføringen medfører at skatteposisjonen realiseres. Et ønske om utnyttelse av skatteposisjoner ved overføringer til skattesubjekter der skatteposisjonene kan utnyttes best vil ofte være en sentral del av selskapers skatteplanlegging.

Skattelovens § 14-90 avgrenser sitt anvendelsesområde til skatteposisjoner som ikke er knyttet til eiendel eller gjeld. Disse kalles gjerne generelle skatteposisjoner. Generelle skatteposisjoner kan være både skattefordeler, eksempelvis fremførbart underskudd, negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo. Eller skatteforpliktelser, eksempelvis positiv gevinst- og tapskonto og tom negativ saldo.

---

<sup>1</sup> Zimmer (2009) s. 439

Generelle skatteposisjoner kan utnyttes ved at de overføres til et selskap som kan avregne dem i sitt regnskap. Eksempelvis ved at en overført tom positiv saldo avregnes mot overskuddet i det overtakende selskap.

Tilpasningsmulighetene etter skattereglene begrenses ikke til overføringer av generelle skatteposisjoner. Eksempelvis gir reglene om konserninterne overføringer i skattelovens § 11-21 under gitte omstendigheter hjemmel for overføring av eiendeler og forpliktelser mellom konsernselskaper uten beskatning. Omgåelsestilfeller knyttet til konserninterne overføringer og andre overføringer av skatteposisjoner knyttet til eiendel eller gjeld må vurderes etter den ulovfestede gjennomskjæringsnorm.

### 1.3 Reglene om skattefri fusjon og fisjon, og fritaksmetoden

Relevant for drøftelsen av skattelovens § 14-90 er reglene om skattefri fusjon og fisjon, og fritaksmetoden. Det er særlig de innrettelsesmulighetene disse reglene åpner for som faller inn under anvendelsesområdet til skattelovens § 14-90. For forståelsen av skattelovens § 14-90 er det derfor viktig å ha hovedtrekkene ved disse reglene klart for seg.

De nærmere regler om skattefri fusjon og fisjon følger av skattelovens kapittel 11. Kort fortalt innebærer reglene om skattefri fusjon og fisjon at nevnte transaksjoner kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet. Dette innebærer at skatteposisjoner som overføres ved fusjon og fisjon inkorporeres i de(t) overtakende selskap uten at transaksjonen medfører realisasjonsbeskatning hverken for selskapene eller for aksjonærene/deltakerne.

Fritaksmetoden er hjemlet i skattelovens § 2-38. Skattelovens § 2-38 bestemmer at nærmere angitte skattesubjekter er hovedsakelig fritatt for beskatning av gevinst på aksjer og andre eierandeler. Motstykket til dette er at tap på aksjer og eierandeler ikke er fradragsberettiget.

Reglene bør ses i sammenheng med skattelovens nøytralitetsprinsipp.

Nøytralitetsprinsippet handler om at skattereglene søkes utformet slik at de ikke påvirker selskapers måte å organisere seg på. Et utslag av dette ser vi ved at ulike organisasjonsformer blir søkt skattlagt likt. Bakgrunnen for dette er at det ville føre til samfunnsøkonomiske uheldige resultater hvis skattemessige hensyn medfører at selskapene organiserer seg på en måte som ikke ellers er forretningsmessig optimal.

Reglene om skattefri fusjon og fisjon medfører at selskaper kan (om)organisere driften ut ifra bedriftsøkonomiske hensyn uten at endringene i seg selv medfører beskatning. Fritaksmetoden medfører at en (hovedsakelig) unngår kjedebeskatning av aksjegevinster. Dette medfører at valget mellom organisering i konsern eller ved samlet drift blir hovedsakelig skattenøytralt og dermed kan fattes på forretningsmessig grunnlag. Hensynet til nøytralitetsprinsippet setter en grense for hvor lav terskelen for gjennomskjæring etter omgåelsesreglene bør settes. Terskelen bør ikke settes så lavt at det gripes inn i forretningsmessig motiverte disposisjoner. Dette vil fra et samfunnsøkonomisk perspektiv være uheldig.

#### 1.4 Rettskilder og metode

Om rettskildebruken i skatteretten uttaler Zimmer: "Den alminnelige juridiske metode, slik den er nedfelt i rettskildelæren, gjelder også på skatterettens område."<sup>2</sup>. Skatt er et inngrep i skatteyternes frihet som krever lovhjemmel. Legalitetsprinsippet og dets krav om forutberegnelighet medfører at skatteretten bærer stort preg av lovregulering.

I denne oppgaven fokuseres det på skattelovens § 14-90 og den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Ved vurderingen av skattelovens § 14-90, som ellers i skatteretten, vil særlig lovens ordlyd være sentral. Ved den nærmere tolkingen av lovens ordlyd vil lovens formål stå sentralt, lovens forarbeider vil derfor være en viktig rettskilde. Vurderingene av den ulovfestede gjennomskjæringsregel vil nødvendigvis i hovedsak baseres på rettspraksis, supplert med juridisk teori.

---

<sup>2</sup> Zimmer (2009) s. 47

## 2 Den ulovfestede gjennomskjæringsregel

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel gir skattemyndighetene hjemmel til å gripe inn i skattemotiverte disposisjoner som anses å stride mot skattereglernes formål.

### 2.1 Historikk og rettslig utvikling

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel (eller omgåelsesnorm) startet sin utvikling ved tre høyesterettsdommer på 1920-tallet. Samtlige saker omhandlet påstått skattesalg, det vil si salg og deretter gjenkjøp av investeringsobjekter for realisering av skatteposisjoner. I de to første dommer, Rt-1925-472 *Kallevig* og Rt-1927-386 *Bryn*, nektet Høyesterett skatteyster fradragsrett for tap på henholdsvis aksjer og valuta. Begrunnelsen var at respektive aksjer og valuta ikke ble ansett realisert da selgerne ved avhendelsen hadde sikret seg gjenkjøpsrett, investorinteressen var ikke oppgitt. I den tredje dommen, Rt-1928-495 *Finne* fikk skatteyster medhold da Høyesterett ikke fant det bevist at skatteyster hadde til hensikt, på salgstidspunktet, å kjøpe tilbake de solgte aksjer. Dette selv om aksjene ble gjenskaffet kun dager etter salget.

Samlet skisserer dommene at vurderingstema i saker vedrørende skattesalg, på domstidspunktet, omhandlet hvorvidt selger de facto hadde oppgitt eierinteressen i sine investeringsobjekter på avhendingstidspunktet. Var eierinteressen ikke oppgitt ble forholdet karakterisert som en omgåelse av de gjeldende skattereglene som kunne gjennomskjæres. I forhold til den ulovfestede omgåelsesregel kan det trekkes frem at i Rt-1925-472 *Kallevig* er Høyesteretts drøftelse i hovedsak knyttet opp mot proforma betraktninger. En anser ikke salget for å være reelt. I de to neste avgjørelser knytter Høyesterett drøftelsene nærmere skatteyers motiv. I Rt-1927-386 *Bryn* betraktes forholdet som at skatteyster ikke *ville* skille seg fra eierinteressen. I Rt-1928-495 *Finne* får skatteyster medhold på grunn av sin subjektive hensikt. Høyesterett dreier dermed vurderingstemaet bort fra rene proforma betraktninger og over til en vurdering av skatteyers hensikt.



På 1960-tallet kom det flere dommer der tema var utnyttelse av skatteposisjoner overført ved oppkjøp eller fusjon. Rt.1961-1195 *Kollbjørg* omhandlet utnyttelse av skatteposisjon ervervet ved innfusjonering av et selskap (Størens Radiofabrikk AS). Høyesterett la til grunn at retten til å utnytte en slik skatteposisjon forutsatte at fusjonen hadde økonomisk realitet utover overføringen av skatteposisjonen. Retten kom frem til at i forelagte tilfelle var realiteten at skatteyder hadde innfusjonert et “dødt” eller “tomt” selskap uten utsikter til noen fremtidig virksomhet, og som ikke tilførte AS Kollbjørg verdi utover selskapets skatteposisjon. Et krav om økonomisk realitet utover skattebesparelse ble formulert. Dette kravet var i saken ikke oppfylt, og skatteyder ble nektet utnyttelse av skatteposisjonen (driftsunderskuddet). Det er i forbindelse med denne saken verdt å nevne at AS Kollbjørg var et selskap som drev virksomhet innen skipsfart og Størens Radiofabrikk AS, som navnet tillater en å tro, var en radiofabrikk. En mistanke om at fusjonen ikke hadde noen forretningsmessig realitet utover ønsket om utnyttelse av en gunstig skatteposisjon var trolig nærliggende.

Året etter avgjørelsen i Rt-1961-1195 *Kollbjørg* utga Kåre Kvisli sin lærebok<sup>3</sup> i skatterett der han redegjør for et krav om transaksjoners egenverdi i omgåelsessaker. Kvisli skriver:

“Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttet ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonene ikke en viss egenverdi m.h.t. økonomiske realiteter, vil de skatterettslig sett ligge i faresonen selv om de privatrettslig sett er uangripelige.”<sup>4</sup>

Kvislis formulering om transaksjoners egenverdi er i overensstemmelse med Høyesteretts vurderinger i Rt-1961-1195 *Kollbjørg*. I Rt-1966-1189 *Bergersen* blir Kvislis formulering brukt som støttende moment i Høyesteretts argumentasjon for gjennomskjæring. En kan si at Kvislis formulering vant aksept grunnet dens

---

<sup>3</sup> Kvisli, (1962)

<sup>4</sup> Kvisli, (1962) s 109

overbevisning. Kvislis vurdering av omgåelsesspørsmålet ligger fortsatt i bunn for hvordan den ulovfestede gjennomskjøringsregel praktiseres i dag.

Aabakke-utvalget<sup>5</sup> fremsatte på slutten av 80-tallet en ide om en lovfesting av en generell omgåelsesbestemmelse. En generalklausul slik en blant annet har i Sverige ("skatteflyktsklagen"). Ideen om en generalklausul fikk gehør i Finansdepartementet og det ble fremsatt direkte forslag om innføring i Ot.prp. nr. 16 1991-92. Forslaget møtte motstand i høringsrunden og behandlingen ble utsatt, og har ikke blitt gjenopptatt siden. De senere år har Høyesterett skissert opp en klarere omgåelsesregel og argumentene (behovet) for en lovfesting av en generell gjennomskjøringsregel kan derfor sies å ha blitt svakere. Banoun uttaler om dette i sin bok fra 2003: "Departementet virker tilfreds med at omgåelsesregelen er ulovfestet, og Finanskomiteen synes ikke lenger å være opptatt av spørsmålet om lovfesting."<sup>6</sup>

## 2.2 Vurderingstemaet etter den ulovfestede gjennomskjøringsregel

De senere år har Høyesterett tatt utgangspunkt i at vurderingstemaet i omgåelsessaker er todelt bestående av et grunnvilkår og en totalvurdering. De siste årene har Høyesterett i omgåelsessaker etter den ulovfestede regel tatt utgangspunkt i følgende formulering:

“Den ulovfestede gjennomskjøringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består - slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år - av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjøring. For at gjennomskjøring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med

---

<sup>5</sup> NOU 1989:14 s. 289

<sup>6</sup> Banoun: (2003) s.84

disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen,...”<sup>7</sup>

Før Høyesterett delte vurderingstemaet i et grunnvilkår og en totalvurdering var det vanlig å oppstille drøftelsen som en vurdering av disposisjonens egenverdi og illojalitet. Disposisjonens egenverdi er knyttet til de ikke-skatterettslige virkningene av disposisjonen. Disposisjonens ikke-skatterettslige virkninger gir den realitet utover de skattebesparende virkningene, de gir disposisjonen en egenverdi. Jo høyere egenverdi, jo mer betenkelig vil det være å foreta en gjennomskjæring av disposisjonen. Illojalitetskravet innebefattet at skatteyers disposisjon måtte stride mot skattereglenes formål. De to drøftelsene er nært knyttet sammen da disposisjonens egenverdi er et viktig moment i vurderingen av hvorvidt den strider mot skattereglenes formål.

Todelingen medfører en systematisering av vurderingstemaet etter den ulovfestede omgåelsesregelen. Innholdet av vurderingstemaet som helhet er imidlertid det samme.

Todelingen av vurderingstemaet har vært diskutert i teorien. Etter tre dommer<sup>8</sup> som ble avsagt høsten 2006 som til dels var sprikende i sin beskrivelse av grunnvilkåret, fremsatte Zimmer<sup>9</sup> at læren om at vurderingstemaet var todelt ikke var like rettslig sikkert som antatt. Han viste til at i Rt-2006-1199 *Nagell-Erichsen*, en av de tre avsagte dommene, ble det ikke operert med et grunnvilkår. Videre påpekte han at innholdet av grunnvilkåret var uklart. I den forbindelse pekte han på at Høyesterett i Rt-2006-1232 *Telenor* knyttet drøftelsen av grunnvilkåret til hva som var skatteyers formål med disposisjonen, mens i Rt-2006-1062 knyttes drøftelsen til kun virkningene av disposisjonen. Zimmer mente også at todelingen av vurderingstemaet ikke ga en god regel. Dette baserte han særlig på at i 2006-1232 *Telenor* la Høyesterett til grunn at vurderingen av grunnvilkåret skulle ta utgangspunkt i en subjektiv vurdering av skatteyers motivasjon. Ifølge Zimmer medførte dette en fare for at skatteytere kan tilpasse sin dokumentasjon vedrørende disposisjonen og slik unngå gjennomskjæring.

---

<sup>7</sup> Rt-2007-209 *Hex* (39):

<sup>8</sup> Rt-2006-1062, Rt-2006-1232 og Rt-2006-1199

<sup>9</sup> Fredrik Zimmer: "Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker?", Skatterett I: 2007 s.2.

Zimmer konkluderte med at foreliggende rettsmateriale ikke hadde etablert grunnvilkåret sterkere enn at en ikke kunne vende tilbake til en rettstilstand uten.

Folkvord avviste Zimmers syn i et tilsva<sup>10</sup>. Folkvord pekte blant annet på at grunnvilkåret sikret at gjennomskjæring etter den ulovfestede regel ikke brøt med nøytralitetsprinsippet. Uten et krav om overvekt av skattemessig motivasjon vil gjennomskjæringsregelen kunne benyttes til å gjennomskjære transaksjoner som er forretningsmessig motivert og da presumptivt samfunnsnyttige. Folkvord uttaler om etableringen av et grunnvilkår: "Serien med forutsetninger og eksplisitte uttalelser fra Høyesterett medfører etter min oppfatning at det er fremstår som rimelig klart at en har et grunnvilkår om skattemessig motivasjon for gjennomskjæring, vilkåret er neppe skapt i nyere rettspraksis."<sup>11</sup>.

I Rt-2007-209 *Hex* er Høyesterett tydelige på at grunnvilkåret er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig, vilkår. Høyesterett har i ettertid i flere dommer<sup>12</sup> henvist til og sitert denne dommen i sine redegjørelser om vurderingstemaet i omgåelsessaker etter den ulovfestede regel. Zimmer viser også til Rt-2007-209 *Hex* og presenterer dets syn på todelingen som sikkert i sin lærebok om skatterett<sup>13</sup>. Det er likevel greit å bemerke at vurderingstemaet og de relevante momenter i vurderingene ved fastleggelse av hvorvidt grunnvilkåret er oppfylt og eventuelt om det etter en totalvurdering er grunnlag for gjennomskjæring flyter i hverandre. Det at grunnvilkåret uansett ikke er et tilstrekkelig vilkår medfører at en særskilt drøftelse ikke alltid er nødvendig. Høyesterett har i flere saker, deriblant Rt-2008-1537 *ConocoPhillips*, latt være å ta endelig stiling til om grunnvilkåret er oppfylt da retten kom frem til at vilkårene for gjennomskjæring etter totalvurderingen uansett ikke var tilstede.

---

<sup>10</sup> Benn Folkvord: "Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring?" Skatterett III 2007 s 293

<sup>11</sup> Benn Folkvord: "Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår for gjennomskjæring?" Skatterett III 2007 s 299

<sup>12</sup> Rt-2008 -1537 *ConocoPhillips*, Rt-2008-1510 *Reitan*

<sup>13</sup> Zimmer (2009) s. 64

Todelingen av vurderingstemaet etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel er i dag allment akseptert. Hvor hensiktsmessig selve todelingen er, kan likevel diskuteres. Innføringen av todelingen er ikke ment som en forandring av innholdet av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Terskelen for gjennomskjæring er den samme. Den nære tilknytningen mellom fastleggelsen av skatteyters motivasjon og disposisjonens egenverdi medfører at drøftelsene etter grunnvilkåret og totalvurderingen glir over i hverandre. Folkvords syn om at oppfyllelse av nøytralitetsprinsippet fordrer et grunnvilkår om at en disposisjon er skatterettslig motivert fremstår som noe formalistisk. Dette hensynet kan også ivaretas ved en drøftelse basert på et samlet vurderingstema. Det er vanskelig å tenke seg at den ulovfestede gjennomskjæringsregel kan benyttes på en disposisjon som ikke er hovedsakelig skattemotivert. Av foreliggende høyesterettspraksis finnes det ingen eksempler.

Vurderingstemaet etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel er altså todelt. Et nødvendig men ikke tilstrekkelig grunnvilkår om at disposisjonen er skattemessig motivert. Og en totalvurdering av om det å legge disposisjonen til grunn vil stride mot skattereglenes formål.

### 2.3 Nærmere om grunnvilkåret om skattemessig motivasjon

Vurderingstemaet etter grunnvilkåret er om skatteyters disposisjon er skattemessig motivert. Høyesterett beskriver vurderingstemaet på følgende måte:

“Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt.”<sup>14</sup>.

Utgangspunktet for vurderingen er med andre om skatteyter har foretatt disposisjonen "hovedsakelig" på grunn av et ønske om å spare skatt. Dette medfører at det må foretas en avveining av de skattemessige og de forretningsmessige motivgrunner.

---

<sup>14</sup> Rt.2007-209 *Hex* (39)

Vurderingen skal foretas på bakgrunn av en helhetsvurdering av sakskomplekset. Dette er blant annet uttrykt klart i Rt-2006-1232 *Telenor*:

"Dersom en disposisjon inngår som ledd i et større kompleks av disposisjoner, kan spørsmålet om skattebesparelse fremstår som den klart viktigste motivasjonsfaktor, ikke vurderes isolert for hver enkelt disposisjon, men må avgjøres ut fra en samlet bedømmelse av de disposisjoner som utgjør en naturlig helhet."<sup>15</sup>

Utgangspunktet for vurderingen av disposisjonens formål er dens virkninger for skatteyder. Hvis de skattemessige virkningene dominerer over de forretningsmessige vil dette tyde på at disposisjonen er motivert av skattebesparelse. Disposisjonens forretningsmessige egenverdi blir med andre ord sentral for fastleggelsen av dens motiv. Det vil være vanskelig for en skatteyder å anføre at det foreligger et forretningsmessig motiv hvis disposisjonen ikke har noen andre synlige konsekvenser enn de skattemessige.

Den nærmere avveiningen av de skattemessige og forretningsmessige motivgrunner vil etter omstendighetene være skjønnspreget. Vurderingen av de skattemessige motivgrunner kan normalt knyttes opp til verdien av skattebesparelsen. De forretningsmessige motivgrunnene er derimot ofte ikke mulig å tallfeste på samme måte. I Rt-2002-456 *Hydro* vurderes eksempelvis oppfyllelsen av grunnvilkåret etter en avveining av disposisjonens medførte skattebesparelse og skatteyers ønske om dansk skattemessig konsolidering og et par andre handelspolitiske argumenter. Dette er ikke komplementære størrelser og avveiningen må derfor baseres på en skjønnsmessig vurdering av den forretningsmessige virkning.

Et spørsmål er hvorvidt vurderingen av skatteyers motivasjon skal funderes på en objektiv eller subjektiv vurdering. Ved en objektiv vurdering vil en ta utgangspunkt i hva en må anta ville vært motivasjonen til en tilfeldig skatteyder i samme situasjonen. Ved en subjektiv vurdering vil en ta utgangspunkt i motivasjonen til den konkrete

---

<sup>15</sup> Rt-2006-1232 *Telenor* (49)

skatteyster i den foreliggende saken. Om dette uttaler Høyesterett I Rt-2006-1232 (40) *Telenor*:

“Fra statens side har det vært anført at spørsmålet om hva som er formålet med disposisjonen, må vurderes objektivt. Dette er jeg ikke enig i. I forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på”<sup>16</sup>.

Høyesterett er her klar på at vurderingen av grunnvilkåret i utgangspunktet er subjektiv. Høyesterett nyanserer utgangspunktet i samme avgjørelse ved å påpeke:

“Dette innebærer imidlertid ikke at den begrunnelse skattyter har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn. Hva som har vært den viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken. Dersom den dominerende virkning av disposisjonen er at skattyteren sparer skatt, og denne skattebesparelse er av noe omfang, er det en sterk presumsjon for at denne har vært den viktigste motivasjonsfaktor. I slike tilfeller må det være opp til skattyteren å godtgjøre at skattebesparelsen likevel ikke har vært den viktigste motivasjonsfaktor for ham.”<sup>17</sup>.

Høyesterett trekker her frem at objektive kriterier vil være relevante i fastleggelsen av skatteyers subjektive motivasjon. Det følger av dette at i tilfeller der skatteyers subjektive formål med disposisjonen er uklar, vil samtlige omstendigheter i saken gå inn som bevismomenter ved klassifiseringen av disposisjonens motivasjon. Dette medfører at den subjektive tilnærmingen etter omstendighetene vil bli objektivt. Betydningen av det subjektive utgangspunkt, sammenlignet med et objektivt, vil derfor bero på omstendighetene i den enkelte sak og hva skatteyster i tilfelle kan sannsynliggjøre av subjektive motivgrunner.

Oppfyllelsen av grunnvilkåret vurderes etter dette ved at en avveier de skattemessige og de samlede forretningsmessige virkninger disposisjonen har for skatteyster. Vurderingen

---

<sup>16</sup> Rt-2006-1232 (50)

<sup>17</sup> Rt-2006-1232 (51)

skal i utgangspunktet vurderes på skatteyters subjektive oppfatning av disposisjonens virkninger.

Et viktig spørsmål er hva som nærmere ligger at disposisjonen "hovedsakelig" må være skattemotivert. Den nærmere terskelen for oppfyllelse av grunnvilkåret vil bli drøftet inngående i sammenligningsdelens punkt 6.2..

## 2.4 Nærmere om totalvurderingen (lojalitetsvurderingen)

Grunnvilkåret er et nødvendig men ikke tilstrekkelig vilkår for ulovfestet gjennomskjæring. Er grunnvilkåret oppfylt må en ta stilling til om gjennomskjæring kan foretas på bakgrunn av en totalvurdering. I Rt-2007-209 *Hex* (39), som referert fra tidligere, fremgår det at vurderingstemaet under totalvurderingen er følgende:

“For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skatteyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.”

Forutsetningen for skatterettslig gjennomskjæring er altså at det etter en totalvurdering vil fremstå “som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for” beskatning. Disposisjonen må med andre ord være illojal mot skattereglene.

En vurdering av en disposisjons illojalitet overfor skattereglene medfører at den aktuelle skatteregels karakteristikk er av betydning. Rt-1998-1779 *Ina* omhandler et tilfelle der et ektepar hadde overdratt 34 % prosent av aksjene i sitt selskap til ektemannens bror. Dette for å unngå personbeskatning etter delingsmodellens regler. Høyesterett uttalte om tilpasningen:

"Når skatteloven § 58 første ledd er utformet slik den er - som en retsteknisk skarpt avgrenset regel på det som her er det mest vesentlige punkt - synes det klart at skattene



på personinntekt ikke i alle tilfelle kan treffe helt riktig ut fra formålet. Dette kan imidlertid ikke rettes på ved gjennomskjæring."<sup>18</sup>

I Rt-2008-1537 *ConocoPhillips* fremkommer et lignende syn. Saken omhandlet tilpasning til særreglene i petroleumsskatteloven. Førstvoterende pekte på at felles for reglene i petroleumssbeskatningen var at de bar preg av å være skjematiske, mye på grunn av ligningstekniske hensyn. Dette hadde lovgiver hele tiden vært oppmerksomme på. Det var godt mulig at det forelå en systemfeil, men den måtte i så fall rettes opp ved ny lovgivning.

Synspunktet synes å være at hvis lovgiver bevisst har gjort en skatteregel klar og firkantet, må en godta tilpassing fra skatteyter uten at disposisjonen kan gjennomskjæres etter et omgåelsessynspunkt. Hvis lovgiver selv mener å oppnå et ønsket formål med en skarp og skjematisk skatteregel, må lovgiver antas og allerede ved vedtakelsen av regelen ha akseptert eventuelle negative konsekvenser tilpasning til regelen kan føre med seg. Det problematiske med denne tilnærmingen er hvordan en skal vurdere lovgiverviljen i det konkrete tilfellet. Vurderingen av hvilke skatteregler som eventuelt er utformet som en "rettsteknisk skarpt avgrenset regel" og/eller "skjematisk" i en slik grad at tilpasning bør godtas kan være vanskelig og åpner for vanskelige grensedragninger.

Et spørsmål er om totalvurderingen skal avgjøres etter objektiv eller subjektiv vurdering. Hovedtemaet i totalvurderingen er om skatteyters disposisjon er illojal mot skattereglene. Avgjørelsen av dette er et typisk rettsanvendelsesskjønn som må foretas på objektivt grunnlag. Skattyters egen formening om skattereglenes formål blir det i den anledning ikke aktuelt å ta hensyn til. Dette er blant annet slått fast i Rt-1999-946 *ABB* der det uttales: "Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold."

Skatteyters formål med disposisjonen inngår som et moment i totalvurderingen. Dette spørsmålet løses med et subjektivt utgangspunkt etter grunnvilkåret. Vurderingen

---

<sup>18</sup> Rt-1998-1785

foretatt etter grunnvilkåret må antas å bli lagt til grunn også i totalvurderingen. Totalvurderingen kan derfor likevel sies å inneha et subjektivt element. Selve vurderingen av disposisjonens illojalitet mot skattereglene er likevel objektiv.

Høyesterett lister opp tre momenter som inngår i vurderingen av om disposisjonen strider mot skattereglenes formål: "disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig,"<sup>19</sup>.

Det må presiseres at de tre momentene nettopp inngår i en totalvurdering. De er ikke kumulative vilkår for gjennomskjæring. Det sentrale er hvorvidt disposisjonen som helhet strider mot skattereglenes formål. Hvilken vekt de forskjellige momenter skal tillegges og i hvilken grad det er hensiktsmessig å drøfte alle de enkelte momentene vil variere avhengig av foreliggende faktum.

#### 2.4.1 Nærmere om disposisjonens virkning (egenverdi)

Med en disposisjons egenverdi siktes det til disposisjonens virkninger for skatteyter utover de skattebesparende. Denne vurderingen er med på å binde vurderingstemaet etter grunnvilkåret sammen med vurderingstemaet etter totalvurderingen. Etter grunnvilkåret inngår disposisjonens forretningsmessige egenverdi som moment i klarleggingen av skatteyters motivasjon.

Kjernen i egenverdivurderingen er forholdet mellom de skattemessige og de ikke-skattemessige virkningene av en disposisjon. Jo mer dominerende de ikke-skattemessige virkningene er, jo høyere egenverdi vil disposisjonen anses å ha.

Egenverdivurderingen er sentral i selve vurderingen av om det foreligger omgåelse som bør gjennomskjæres. Fravær av egenverdi vil virke som et argument for at hensikten med disposisjonen hovedsakelig er skattebesparelse. Fravær av egenverdi kan også gi

---

<sup>19</sup> Rt-2007-209 *Hex* (39),

selve disposisjonen preg av konstruksjon, Det er da mer nærliggende å falle ned på at disposisjonens virkning er illojal mot skattereglene.

Motsatt vil høy forekomst av forretningsmessige virkninger tale for at en bør være varsom med å foreta gjennomskjæring. Grunnen til dette er at den ulovfestede gjennomskjæringsregel ikke kun har som formål å beskytte skattefundamentet. Den skal også ivareta nøytralitetsprinsippet. Har en disposisjon høy egenverdi (forretningsmessige virkninger) vil dette også tale for at den er forretningsmessig begrunnet. Nøytralitetsprinsippet vil da tale for varsomhet med å gjennomføre gjennomskjæring siden omgåelsesreglene ikke bør hindre forretningsmessig begrunnede disposisjoner.

I noen saker kan det være usikkerhet om en virkning skal klassifiseres som en skattemessig eller en forretningsmessig virkning. I Rt-2002-456 *Hydro* var en av problemstillingene om en skattefordel opptjent i Danmark skulle anses som en skatterettslig eller forretningsmessig virkning for et norsk selskap. Høyesterett kom frem til at dette skulle anses som en forretningsmessig virkning. Høyesteretts innskrenker med det mulighetene for gjennomskjæring ved internasjonal skatteplanlegging ved at konsekvensene av skatteplanleggingen i seg selv etter omstendighetene kan gi en disposisjon egenverdi. Jo høyere skattebesparelse disposisjonen medfører i et annet land og mer egenverdi får disposisjonen.

Et spørsmål er hvorvidt alle ikke-skatterettslige virkninger skal tillegges vekt ved vurderingen av disposisjons egenverdi. I Rt-1999-946 *ABB* anførte skatteyder at den foretatte disposisjon fikk egenverdi på grunn av at den medførte et regnskapsmessig overskudd som styrket selskapets posisjon utad til omverden. Høyesterett avviste anførselen da det regnskapsmessige overskuddet kun var en konsekvens av transaksjonen som skulle settes til side. Dommen illustrerer at ikke alle ikke-skatterettslige konsekvenser i alle tilfeller tillegges vekt. Hvorvidt dommen illustrerer et generelt syn på regnskapsmessige virkninger er usikkert. Banoun<sup>20</sup> kritiserer dommens avvisning av regnskapsmessige virkninger som relevante. Banoun mener relevans ikke

---

<sup>20</sup> Banoun (2003) s. 315

kan utelukkes, selv om de etter omstendighetene ikke nødvendigvis bør tillegges særlig vekt.

Det kan spørres om negative virkninger for skatteyter skal anses å tilføre en disposisjon egenverdi. I Rt-2002-456 *Hydro* fastslår Høyesterett at virkninger som medfører ulemper er relevante, men ikke like relevante som fordeler. Det at negative virkninger tilfører en disposisjon egenverdi har den konsekvens at de i konkrete tilfeller kan snevre inn gjennomskjæringsadgangen. Ved motivfastsettelsen etter grunnvilkåret er det samtidig nærliggende at negative virkninger for skatteyter anses som moment som taler for at disposisjonen er skattemotivert. Negative virkninger kan også gi disposisjonen et preg av å være en konstruksjon for å unngå beskatning. Ved å tillegge negative virkninger til disposisjonens egenverdi oppstår det da en situasjon der virkningen på samme tid er moment for og mot gjennomskjæring.

Hvilken egenverdi som i et gitt tilfelle er tilstrekkelig for at skatteyter unngår gjennomskjæring er en skjønnsmessig avgjørelse. I denne vurderingen er det klart at de ikke-skatterettslige virkningers egenart er av stor betydning. Det er i denne sammenheng slik at ikke-skattemessige virkningers betydning i den enkelte sak kan avhenge av hvilket skattesubjekt som kan få sin disposisjon gjennomskåret. Hvis den ikke-skatterettslige virkning eksempelvis består av ervervelsen av næringslokaler, vil dette tillegges mer vekt hvis skattesubjektet er et eiendomsforetak som har utleie av nettopp næringslokaler som sin kjernevirksomhet, enn om skattesubjektet driver kennelvirksomhet. For eiendomsforetaket i eksempelet vil ervervelse av næringseiendom tillegges mer vekt enn en enebolig. De ikke-skatterettslige virkninger vil derfor ha en relativ vekt. Hvilken vekt de skal tillegges må avgjøres konkret i den enkelte sak.

#### 2.4.2 Nærmere om skattyters formål med disposisjonen

Skatteyters formål med disposisjonen behandles allerede ved fastleggelsen av om grunnvilkåret for gjennomskjæring er oppfylt. Skatteyters formål trekkes også inn i totalvurderingen av om disposisjonen kan sies å stride mot skattereglenes formål.

Disposisjonens forretningsmessige egenverdi vil være sentral i fastleggelsen av skatteyters formål med disposisjonen. Fravær av egenverdi tyder som nevnt på at disposisjonen er skattemotivert. Dette er nok et eksempel på at de ulike vurderingstemaene under den ulovfestede gjennomskjæringsregel flyter i hverandre.

.

Temaet i totalvurderingen er om det å legge disposisjonen til grunn kan anses å stride mot skattereglenes formål. Under denne vurderingen må det tas hensyn til at skatteyter ikke er pliktig å innrette seg på en måte som maksimerer hans skattebyrde. Det at en annen organisering eller andre disposisjoner ville medført høyere skatt er ikke tilstrekkelig i seg selv til å foreta en skatterettslig gjennomskjæring. Skatteyter har i utgangspunktet mulighet til å tilpasse seg skattereglene og med det ha et skattebesparende formål med sine disposisjoner. Høyesterett uttrykker dette klart i Rt-2008-1510 *Reitan* (62):

"Borgerne har i tilfeller hvor de står overfor valgmuligheter som gir forskjellige skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser, ikke plikt til å velge det alternativ som gir høyest skatt eller avgift. Så lenge det alternativ som blir valgt er reelt og ikke fremstår som forretningsmessig unaturlig, er det fullt lovlig å innrette seg slik at skatten eller avgiften blir lavest mulig."

Det er med andre ord ikke nødvendigvis tilstrekkelig for gjennomskjæring etter den ulovfestede regel at en disposisjon er gjennomført på grunn av et skattebesparende formål. Det er først når det etter en nærmere vurdering kan sies at den skattemotiverte disposisjonen strider mot skattereglenes formål, er illojal, at det er aktuelt med gjennomskjæring.

Rt-1998-1779 *Ina* og Rt-2008-1537 *ConocoPhillips* som overfor ble brukt som eksempler for å belyse betydningen av de enkelte skatteregler karakteristikk, er eksempler på at den skattemessige motivasjon kan være meget fremtredende uten at det nødvendigvis medfører gjennomskjæring.

### 2.4.3 Nærmere om omstendighetene for øvrig

I formuleringen “omstendighetene for øvrig” ligger det at vurderingen av om hvorvidt skatteyters disposisjon kan anses å stride med skattereglenes formål ikke har et avgrenset vurderingstema. Hvilke momenter som bør trekkes inn i illojalitetsvurderingen vil dermed kunne variere fra sak til sak.

Et moment som etter omstendighetene må trekkes inn er om skatteyter kunne ha oppnådd samme skattemessige resultat ved å disponere på en annen måte som ikke kan gjennomskjæres etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Hvis skatteyter uansett kunne oppnådd det samme resultatet vil det være tvilsomt å påstå at skatteyters disposisjoner strider mot skattereglenes formål, skattebesparelsen kunne uansett vært oppnådd. Dette kommer frem blant annet i Rt-2008-1510 *Reitan* der Høyesterett påpeker at skatteyter kunne kommet i tilnærmet samme skatteposisjon ved å ha foretatt andre disposisjoner (fisjon) som ikke kunne gjennomskjæres. Høyesterett kom da til at disposisjonen ikke kunne gjennomskjæres.

Et annet moment som det er naturlig å henføre til "omstendighetene for øvrig" er hvordan selve disposisjonen fremstår. Jo mer preg disposisjonen har av å være en konstruksjon, eksempelvis at det er foretatt kompliserte og unødvendige transaksjonsrekker, jo mer vil det tale for at det foreligger en illojal omgåelse. Disse momentene berører både disposisjonens egenverdi og skatteyters antatte formål med disposisjonen og er igjen et eksempel på at de enkelte momentene i totalvurderingen flyter i hverandre.

.

### 2.4.4 Oppsummering momenter i totalvurderingen

Totalvurderingen handler om å vurdere hvorvidt skatteyters disposisjon strider mot skattereglenes formål. I denne vurderingen er skatteyters formål med disposisjonen og disposisjonens egenverdi det sentrale. Vurderingene av skatteyters formål og disposisjonens egenverdi er til dels sammenfallende og vanskelig å holde fra hverandre. De virkningene som er med på å bestemme egenverdien vil være hovedmomentene for

fastleggingen av skatteyters antatte formål. Det er av denne grunn ikke nødvendigvis hensiktsmessig å fokusere drøftelsen opp mot de enkelte undermomenter. Det sentrale etter totalvurderingen er om nettopp summen som utgjør disposisjonens beskaffenhet tilsier at den bør gjennomskjæres, at den strider mot skattereglenes formål.

Den nærmere terskelen for at vilkårene etter totalvurderingen må anses oppfylt blir drøftet inngående i sammenligningsdelens punkt 6.2.

## 2.5 Virkningene av at den ulovfestede gjennomskjæringsregel kommer til anvendelse

Hvis vilkårene for gjennomskjæring etter den ulovfestede regel er til stede blir spørsmålet hvilke rettslige virkninger dette får for skatteyter.

Rettsvirkningene etter den ulovfestede gjennomskjæringsnorm er at skatteyters disposisjon ikke blir lagt til grunn skatterettslig. Hva dette innebærer vil variere ut ifra sakstypen en står ovenfor. Generelt kan det sies at virkningen av gjennomskjæring er at en rekarakteriserer forholdet slik at det ikke lenger får skatterettslig virkning etter sitt privatrettslige innhold. Et illustrerende eksempel er Rt-2007-209 *Hex* som omhandlet et tilfelle der skatteyterne hadde forsøkt å unngå delingsmodellens regler ved å inngå krysseierskap i hverandres selskaper. Den privatrettslige selskapsstrukturen ble ikke lagt til grunn for beskatning. Konsekvensen ble at skatteyterne fikk reklassifisert en andel av sin inntekt fra kapitalinntekt til personinntekt (og dermed ble beskattet etter en høyere sats). En skar igjennom det privatrettslig gyldige eierforholdet ved beskatningen.

Det er viktig å presisere at gjennomskjæring etter den ulovfestede regel ikke griper inn i de privatrettslige sidene ved disposisjon. I eksempelet ovenfor, Rt-2007-209 *Hex*, besto krysseierskapet privatrettslig selv om det ble sett bort ifra ved beskatningen. Det oppstod da en situasjon der eierskapet til aksjene i selskapet skatterettslig og privatrettslig vurderes forskjellig. Dette kalles gjerne sekundærvirkningen av gjennomskjæring.

I eksempelet Rt-2007-209 *Hex* blir problemstillingen vedrørende sekundærvirkningene hvor langt den skatterettslige tilsidesettelsen strekker seg. Hvem skal skatterettslig anses som eier av aksjene hvis en av partene eksempelvis velger å selge sine aksjer i den annens selskap? I dette konkrete eksempelet taler det meste for at det privatrettslige forholdet igjen må legges til grunn. I motsatt fall vil realisasjonsbeskatningen falle på parten som ikke selger aksjene. Problemstillinger knyttet til sekundærvirkninger vil ofte dukke opp ved gjennomskjæring. De må løses konkret.

I saker som omhandler skattesalg, eksempelvis Rt-1925-472 *Kallevig*, har konsekvensen av gjennomskjæring vært at Høyesterett har rekarakterisert forholdet på den måten at en så bort ifra salget i skatterettslig forstand, formuesobjektet blir ikke ansett som realisert.

Et spørsmål som reiser seg i skattesalgstilfellene er hvordan gjennomskjæringen påvirker hvordan en fremover skal forholde seg til formuesobjektets inngangsverdi. Forutsetningen for at skattesalget skal være gunstig for skatteyder er at verdien på formuesobjektet har falt. Dette medfører at han ved gjenkjøpet vil få en lavere inngangsverdi på formuesobjektet enn han opprinnelig hadde. Dette vil påvirke gevinstbeskatningen ved fremtidig realisasjon. Gjennomskjæringen medfører at en ser bort i fra salget skatterettslig. Spørsmålet blir da om man også tilbake justerer skatteyters inngangsverdi til den opprinnelige. Gode grunner taler for at gjennomskjæringen også medfører at inngangsverdien justeres tilbake til den opprinnelige. I motsatt fall vil gjennomskjæringen medføre at skatteyder blir stilt i en dårligere posisjon enn om skattesalget ikke hadde vært gjennomført. Dette vil trolig være å strekke den ulovfestede gjennomskjæringsregel for langt. Den vil da ikke bare rette opp i en omgåelse, men hjemle en beskatning som ellers ikke ville funnet sted.

En del saker etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel gjelder omgåelse ved salg via mellomledd. Hensikten ved slike transaksjoner er å kanalisere et salg gjennom et skattesubjekt som kan gjennomføre salget etter mer gunstige skatte eller avgiftsregler. Et eksempel kan være forsøk på kanalisering av salg via et skattesubjekt som er unntatt merverdiavgiftsplikt. Den avgiftspliktige opprinnelige selger vil da kunne få beholde



sitt fradrag for inngående merverdiavgift mens ikke-avgiftspliktige selger ikke blir belastet for utgående merverdiavgift.

Virkningen av gjennomskjæring i mellommannstilfellene, eksempelvis i Rt-1978-60 *Smestad*, er at en betrakter transaksjonen som et direktesalg og beskatter opprinnelige selger for salget. Sekundærvirkningen av dette må være at en lar være å beskatte mellommannen for gevinsten av salget. For mellommannen vil dermed gjennomskjæringen av transaksjonen kunne medføre en lemping av beskatning.

Rt-2000-1865 *Nygård* omhandler skattemotivert omdanning av selskapsform, hensikten var å utnytte asymmetri i avskrivningsreglene. Konsekvensen av gjennomskjæringen var at en så bort i fra omdannelsen i forhold til avskrivningsreglene ved skattleggingen. Rt-2000-1865 *Nygård* er også et eksempel på at Høyesterett foretar en delvis gjennomskjæring. Beskatningen ble foretatt ved at en ved ligningen så bort fra de endrede avskrivningsgrunnlag, for øvrig ble selskapet beskattet slik det fremsto etter omdanningen. Adgangen til delvis gjennomskjæring er viktig for den medfører at den ulovfestede gjennomskjæringsregel kan brukes med en begrenset og mer presis virkning for skatteyter.

Det kan spørres om adgangen til delvis gjennomskjæring i gitte tilfeller kan medføre at terskelen for gjennomskjæring etter den ulovfestede regel senkes. Det er ikke utenkelig at det oppleves mindre problematisk for rettsanvenderen å gjennomskjære en avgrenset del av en disposisjon enn å sette hele disposisjonen ut av spill.

Virkningen av gjennomskjæring etter den ulovfestede regel er primært at skatteyters disposisjon ikke blir lagt til grunn ved beskatningen. Konsekvensen av det kan etter omstendighetene være at gjennomskjæringen også får sekundære virkninger, eksempelvis en justering av et formuesobjekts inngangsverdi. De konkrete virkningene vil variere ut ifra sakstypen, men i alle tilfeller vil de privatrettslige virkningene av skatteyters disposisjon bestå.

### 3 Skattelovens § 14-90

I skattelovens § 14-90 har lovgiver lovfestet en utvidet adgang til å avskjære visse skattemotiverte transaksjoner. Bestemmelsen omtales gjerne som den spesielle gjennomskjæringsregel. Bestemmelsen har et klart avgrenset anvendelsesområde og suppleres av den ulovfestede regel.

#### 3.1 Historisk utvikling

Skattelovens § 14-90 erstattet ved lov 10.12 2004 nr. 77 den tidligere lovfestede gjennomskjæringsregel i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. § 11-7 fjerde ledd var et unntak fra den lovfestede retten til skattemessig kontinuasjon ved fusjon og fisjon.

Bestemmelsen § 11-7 fjerde ledd lød:

“Retten til å videreføre skatteposisjon i form av underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo faller bort dersom det er sannsynlig at utnyttelse av slik posisjon er det overveiende motiv for fusjonen eller fisjonen.”(lovens fotnoter fjernet).

Paragrafens rekkevidde begrenset seg til de spesifikt nevnte skatteposisjoner og gjaldt kun ved fisjon og fusjon.

Skattelovens § 11-7 fjerde ledd hadde selv sin forløper i skatteloven av 1911 § 53 første ledd som hadde blitt innført ved endringslov 15.06 1990 nr. 20. Denne bestemmelsen “hindret utnyttelse av opparbeidet underskudd som ble muliggjort ved fusjon, aksjeoverdragelse eller annen transaksjon som medførte at eierforholdene i selskapet endret seg”<sup>21</sup>. Gjennomskjæringsbestemmelsen, § 53 første ledd, ble opphevet ved lov av 20. desember 1996 nr. 101 og erstattet med den nye bestemmelsen § 11-7 fjerde ledd.

---

<sup>21</sup> Ot.prp.nr. 1 2004-05 s. 80

Begrunnelsen for innføringen av § 11-7 fjerde ledd var at det ikke var hensiktsmessig med en gjennomskjæringsregel som favnet videre enn transaksjoner i forbindelse med fusjon og fisjon, da det ikke ble ansett å foreligge noen misbruksfarer ved andre transaksjoner, for eksempel ved vanlig aksjesalg. Foranledningen for innføringen av bestemmelsen var at det samtidig ble innført skattefritak ved fusjoner og fisjoner.

Hensikten med å ha en lovfestet gjennomskjæringsregel var ifølge forarbeidene<sup>22</sup> å utvide adgangen til å avskjære overføringer av generelle skatteposisjoner ved fusjon og fisjon utover det som fulgte av den ulovfestede gjennomskjæringsnorm. Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ble ikke vurdert som dekkende nok til å ivareta behovet for å kunne avskjære overføringer av generelle skatteposisjoner ved omorganiseringer i form av fusjon og fisjon som hovedsakelig var skattemotivert, og dermed førte til uønsket tilpasning til skattereglene. I sin begrunnelse uttaler forarbeidene om den ulovfestede gjennomskjæringsregel:

“Gjennomskjæringsregelen vil imidlertid vanskelig kunne anvendes i tilfeller hvor omorganiseringen har en viss egenverdi, selv om skattemotivet er enda større.”<sup>23</sup>.

Det ligger i motivet bak § 11-7 fjerde ledd at terskelen for gjennomskjæring skulle være lavere enn etter den ulovfestede norm, slik den ulovfestede norm ble vurdert på tidspunktet.

Med skattereformen av 2006 ble fritaksmetoden innført. “Fritaksmetoden innebærer at aksje- og allmennaksjeselskaper i hovedregelen fritas fra beskatning av gevinst og utbytte på aksjer, samtidig som det ikke innrømmes fradragrett for tilsvarende tap.”<sup>24</sup>. Fritaksmetoden åpnet for nye tilpasningsmuligheter som ville falle utenfor anvendelsesområdet til § 11-7 fjerde ledd (fusjon og fisjon). Lovgiver besluttet derfor å utvide den spesielle gjennomskjæringsregel ved å erstatte § 11-7 fjerde ledd med en ny gjennomskjæringsregel i § 14-90 som i sin helhet lyder:

---

<sup>22</sup> Ot.prp.nr. 71 1995-96 s. 31

<sup>23</sup> Ot.prp.nr. 71 1995-96 s. 22

<sup>24</sup> Ot.prp.nr. 1 2004-05 s. 52

*Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første ledd a-e og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen*

- a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller*
- b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse*

### 3.2 Formålet med skattelovens § 14-90

I lovens forarbeider uttales det om bestemmelsens formål:

"For å forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner, foreslår departementet en avskjæringsregel som innebærer at det må foretas en konkret vurdering av hva som er motivet for transaksjonen."<sup>25</sup>.

Skattelovens § 14-90 er en utvidelse av den tidligere § 11-7 fjerde ledd. Formålet bak § 11-7 fjerde ledd er derfor sentralt også ved vurderingen skattelovens § 14-90.

Utgåtte § 11-7 fjerde ledd ble innført for å gi skattemyndighetene et sikkert utgangspunkt for avskjæring av skattemotiverte overføringer av generelle skatteposisjoner etter reglene om fusjon og fisjon.

Bestemmelsens skulle gi likningsmyndighetene en sikker og effektiv regel for avskjæring innenfor bestemmelsens anvendelsesområde. Selve terskelen for avskjæring var ment å være lavere enn etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel.

---

<sup>25</sup> Ot.prp.nr.1 2004-05 s. 82

Det overordnede formålet med skattelovens § 14-90 er sammenfallende med formålet bak den utgåtte § 11-7 fjerde ledd. Innføringen av skattelovens § 14-90 medførte imidlertid en utvidelse av hvilke transaksjoner som falt innenfor den spesielle gjennomskjæringsregels anvendelsesområde. Sentralt for denne drøftelsen er derfor formålet bak denne utvidelsen.

Skattelovens § 11-7 fjerde ledd begrenset sitt anvendelsesområde til overføringer av generelle skatteposisjoner ved fusjon og fisjon. Med skattereformen av 2006 ble fritaksmetoden innført. Fritaksmetoden fritar nærmere angitte rettssubjekter fra skatteplikt på inntekter fra aksjer og andre eierandeler, jf skattelovens § 2-38. Fritaksmetoden medfører at kjøp av selskaper ble mer gunstig, dermed ble også kjøp av selskaper motivert av utnyttelse av generelle skatteposisjoner mer gunstig.

Et eksempel på innrettelse vil være at et selskap med et fremførbart underskudd selges til et selskap som kan utligne den utsatte skattefordelen i sitt overskudd. En slik overføring vil medføre at det ved transaksjonen skapes en merverdi for de involverte selskaper. En merverdi som kan antas å bli fordelt mellom kjøper og selger ved fastsettelsen av vederlaget for aksjene. En slik skattemotivert handel med selskaper som innehar generelle skatteposisjoner faller utenfor formålet med fritaksmetoden, som hovedsakelig er begrunnet i ønske om å unngå kjedebeskatning av inntekt på aksjer. En slik handel vil medføre at gevinster i selskapene etter omstendighetene kan unntas effektivt beskatning, dette reduserer statens skatteproveny.

Nettopp denne muligheten for innretning ved overføringer av aksjer og eierandeler fordret innføringen av skattelovens § 14-90 fremfor en videreføring av den tidligere bestemmelse, § 11-7 fjerde ledd, som kun var anvendelig på transaksjoner ved fusjon og fisjon.

Nøytralitetsprinsippet tilsier at skattereglene bør utformes slik at valg av organisasjonsform ikke styres av skattereglene. Innføringen av § 14-90 bidrar til dette ved valget mellom fusjon og oppkjøp kun er en forretningsmessig vurdering, ikke en vurdering basert på skattehensyn. Nærmere bestemt om transaksjonen står i fare for å avskjæres etter den spesielle gjennomskjæringsregel.

### 3.3 Skattelovens § 14-90s anvendelsesområde

Anvendelsesområdet til skattelovens § 14-90 er positivt angitt i lovteksten.

Angivelsen begrenser både hvilke skattesubjekter som bestemmelsen får anvendelse på, og hvilke transaksjoner som kan avskjæres.

Skattelovens § 14-90s anvendelsesområde må ses i sammenheng med bestemmelsens formål om å forhindre skattemotiverte overføringer av generelle skatteposisjoner. Anvendelsesområdet er tilpasset oppfyllelsen av dette konkrete formålet.

.

#### 3.3.1 Skattesubjektet

Skattesubjekter er fysiske og juridiske personer (rettssubjekter) som kan pålegges å betale skatt. Hvilke rettssubjekter som anses som skattesubjekter etter norsk rett, reguleres av skattelovens kapittel 2.

Det følger av skattelovens § 14-90 ordlyd at de selskaper som faller inn under paragrafens anvendelsesområde er begrenset til “selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første ledd bokstav a-e og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost.”<sup>26</sup>.

Det oppstilles altså to kumulative vilkår for at et selskap (eller sammenslutning) faller inn under paragrafens anvendelsesområde. For det første må selskapet være av slik art som henvist til i bestemmelsen og for det andre må selskapet ha en generell skatteposisjon.

---

<sup>26</sup> Skattelovens § 14-90

Skattelovens § 2-2 første ledd bokstav a-e angir hvilke selskaper som faller inn under anvendelsesområdet til § 14-90:

"§ 2-2. Selskap m.v. hjemmehørende i riket

Plikt til å svare skatt har følgende selskaper m.v. såfremt de er hjemmehørende i riket:

- a. aksjeselskap og allmennaksjeselskap,
- b. sparebank og annet selveiende finansieringsforetak,
- c. gjensidig forsikringsselskap,
- d. samvirkeforetak,
- e. selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital,"

Av de angitte selskaper er aksje- og allmennaksjeselskaper de klart mest vanlige selskapsformer. Et fellestrekk ved alle selskapene er at de faller inn under reglene om skattefri fusjon og fisjon i skattelovens kapittel 11 og fritaksmetoden, jf skattelovens § 2-38 første ledd bokstav a.

Om avgrensningen uttales det i forarbeidene:

"Det er foreslått at fritaksmetoden som hovedregel skal komme til anvendelse for aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og likestilte selskaper og sammenslutninger, jf avsnitt 6.5.2.1. Departementet foreslår derfor at avskjæringsregelen skal kunne gjøres gjeldende ovenfor aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og likestilte selskaper og sammenslutninger."<sup>27</sup>.

Finansdepartementet legger altså opp til en symmetri mellom anvendelsesområdet etter fritaksmetoden og skattelovens § 14-90. Det må i denne forbindelse legges til at full

---

<sup>27</sup> Ot.prp.nr. 1 2004-05 s. 83

symmetri ikke ble oppnådd, da fritaksmetoden favner om flere skattesubjekter enn skattelovens § 14-90, jf skattelovens § 2-38 sml. § 14-90. Blant annet faller interkommunale selskaper og statsforetak utenfor.

Denne asymmetrien drøftes ikke i forarbeidene<sup>28</sup> der fokuset for drøftelsen synes å være å tilpasse anvendelsesområdet til de selskaper der omgåelsesrisikoen antas å være størst, snarere enn å lage en regel som fanger opp alle selskaper som kan gjennomføre skattemotiverte overføringer av generelle skatteposisjoner. Det kan anføres at det er uheldig at ikke interkommunale selskaper og statsforetak faller innenfor bestemmelsens anvendelsesområde da de kan være i en konkurransesituasjon med private selskaper. En økt adgang til utnyttelse av generelle skatteposisjoner kan sies å være et konkurransefortrinn. Ved lovendringen<sup>29</sup> med virkning fra skatteåret 2012 utvides anvendelsesområdet til også å omfatte nevnte selskaper.

Av stor praktisk interesse er det at deltakerlignede selskaper faller utenfor § 14-90. Deltakerlignede selskaper var omfattet av § 11-7 fjerde ledd. Deltakerlignede selskaper faller ikke inn under anvendelsesområdet til fritaksmetoden, men faller inn under reglene om skattefri fusjon og fisjon. Tilpasningsmuligheter med tanke på overføringer av generelle skatteposisjoner er med andre ord tilstede. Formålet med innføringen av skattelovens § 14-90 var å utvide 11-7 fjerde ledd med tanke på hvilke transaksjoner bestemmelsen var anvendelig på.

Utelatelsen av deltakerlignede selskaper begrenser skattelovens § 14-90s evne til å hindre skattemotiverte overføringer av generelle skatteposisjoner. I forarbeidene<sup>30</sup> til skattelovens § 14-90 drøftes ikke denne utelatelsen. Det er nærliggende å tro at utelatelsen beror på en inkurie. Fokuset i forarbeidene er utvidelsen av bestemmelsen slik at den fanger opp tilpasningsmulighetene etter fritaksmetoden. Reglene om skattefri fusjon og fisjon er ikke i fokus. Dette underbygges av at ved lovendring<sup>31</sup> med virkning fra skatteåret 2012 utvides skattelovens § 14-90s anvendelsesområde til også å omfatte deltakerlignede selskap.

---

<sup>28</sup> Ot.prp.nr. 1 2004-05

<sup>29</sup> Lov 10.06 2011 nr. 16

<sup>30</sup> Ot.prp.nr. 1 2004-05

<sup>31</sup> Lov 10.06 2011 nr. 16



Med tanke på at anvendelsesområdet ikke fullt ut omfatter alle de skattesubjekter som kan utnytte overføringer av generelle skatteposisjoner, kan det bli et spørsmål om det kan foretas en utvidende tolking av subjektsiden. Generelt kan det sies at legalitetsprinsippet og da særlig hensynet til forutberegnelighet taler for forsiktighet med utvidende tolking av skattereglene. Det at bestemmelsen suppleres av den ulovfestede regel kan nok også tale for en restriktiv tolkingspraksis. Grove tilfeller av skattemotiverte overføringer vil kunne avskjæres etter den ulovfestede regel. Det fremstår derfor som tvilsomt å gjennomføre en utvidende tolking av bestemmelsens avgrensning av skattesubjekter. Denne problematikken vil bli mindre ved lovendringen med virkning fra skatteåret 2012.

### 3.3.2 Krav om generell skatteposisjon

Det følger av ordlyden i skattelovens § 14-90 første punktum at bestemmelsen kun er anvendelig overfor skattesubjekter som: “har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost”. Dette omtales gjerne som generelle skatteposisjoner, så også senere i bestemmelsen. Inn under formuleringen kommer både posisjoner som representerer skattefordeler og posisjoner som representerer skatteforpliktelser.

Skattefordeler vil typisk være fremførbart underskudd, negativ gevinst- og tapskonto og tom positiv saldo. Skatteforpliktelser vil typisk være positiv gevinst- og tapskonto og tom negativ saldo. Det er samtidig ikke gitt at en kan sette opp uttømmende liste. I Utv-2009-1329 kom Borgarting lagmannsrett frem til at tap på utestående fordringer, i foreliggende tilfelle, var en skattefordel som måtte anses som en skatteposisjon uten tilknytning til eiendel. Dommen er klar på at det ved klassifiseringen var avgjørende at det kunne godtgjøres at debitor ikke ville oppfylle sine forpliktelser. Skatteyder anførte i den forbindelse at en teoretisk mulighet var nok og henviste til at skyldneren på papiret fortsatt eksisterte, dette fikk han ikke gjennomslag for. Dommen illustrerer at det helt sentrale er skatteposisjonens reelle tilknytning til eiendel eller gjeld.

Etter skattelovens § 14-90 samlede innhold er det klart at innehav av en generell skatteposisjon må være et absolutt krav. Det er utnyttelsen av generelle skatteposisjoner som er emnet i motivvurderingen og ved avskjæring etter bestemmelsen er den skattemessige virkning også direkte knyttet opp mot de utnyttede generelle skatteposisjoner. Det er med andre ord ikke rom for, etter skattelovens § 14-90, å avskjære transaksjoner som er en overføring av annet enn generelle skatteposisjoner. En utvidende tolkning på dette området er utelukket.

### 3.3.3 Transaksjonen

Det følger av ordlyden i § 14-90 andre punktum ved hvilke transaksjoner bestemmelsen er anvendelig. Forutsetningen er følgelig at selskapet faller inn under bestemmelsens anvendelsesområde hva angår aktuelle skattesubjekter og har en generell skatteposisjon. Av ordlyden i § 14-90 andre punktum følger:

"Når slikt selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon,"

For det første rammes alle transaksjoner i forbindelse med fusjon og fisjon. I forarbeidene uttales det om dette:

"Det er uten betydning om overdragende og overtakende selskap har samme eierstruktur. Eksempelvis vil avskjæringsregelen komme til anvendelse ved fusjon mellom to selskaper som eies fullt ut av samme skattyter, dersom fusjonen hovedsakelig er motivert av at positiv gevinst- og tapskonto i det ene selskapet skal kunne avregnes mot akkumulerte og/eller forventede underskudd fra virksomheten i det andre selskapet."<sup>32</sup>.

Det er med andre ord ikke noe krav for avskjæring at eierforholdene endres, så lenge transaksjonen skjer i forbindelse med enten fusjon eller fisjon.

---

<sup>32</sup> Ot.prp.nr. 1 2004-05 s. 83

Videre følger det av § 14-90 at transaksjoner der et selskap med en generell skatteposisjon får forandret eierforhold på grunn av fusjon, fisjon eller annen transaksjon faller inn under bestemmelsen (henvisningen til fusjon og fisjon kunne her for øvrig vært uskrevet.) Den typiske omgåelsessituasjon vil her være aksjeoverdragelse for å utnytte en ubenyttet skatteposisjon, eksempelvis et fremførbart underskudd. Det følger av forarbeidene<sup>33</sup> at ved endrede eierforhold er det uten betydning om transaksjonen skjer mot vederlag. Transaksjonens art er videre uten betydning. En kapitalforhøyelse ved nytegning vil eksempelvis falle inn under bestemmelsens anvendelsesområde hvis kapitalforhøyelsen endrer eierforholdet i selskapet.

### 3.3.4 Oppsummering

Anvendelsesområdet etter skattelovens § 14-90 avgrenses positivt med tanke på hvilke skattesubjekter og transaksjoner som omfattes. Anvendelsesområdet begrenses til presist angitte skattesubjekter. Skattesubjektene må inneha en generell skatteposisjon. Videre er det krav om at transaksjonen medfører en overføring av en generell skatteposisjon og skjer i forbindelse med fusjon, fisjon, eller transaksjon som endrer skattesubjektets eierforhold.

## 3.4 Motivvurderingen

Det følger av ordlyden i skattelovens § 14-90 at en transaksjon kan avskjæres hvis “den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen”.

Utgangspunkt for den konkrete vurderingen av om en transaksjon "overveiende" er motivert av utnyttelsen av en generell skatteposisjon er transaksjonens virkninger. Vurderingen har klare likhetstrekk med vurderingen som foretas under drøftelsen av grunnvilkåret etter den ulovfestede gjennomskjæringsnorm. Det naturlige utgangspunkt

---

<sup>33</sup> Ot.prp.nr. 1 2004-05 s. 83

er altså transaksjonens virkninger for skatteyder. De skattebesparende virkninger må avveies mot de forretningsmessige.

De skattebesparende virkninger er som regel ukompliserte å regne seg frem til.

Som etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen kan forretningsmessige virkningene ikke i alle tilfeller tallfestes. Dette er den samme problematikken som etter den ulovfestede regel. Avveiningene vil derfor etter omstendighetene bli skjønnsmessige.

Et kompliserende element ved avveiningen er at det i forarbeidene<sup>34</sup> legges opp til at avskjæring kun skal foretas på de generelle skatteposisjonene som anses å ha motivert transaksjonen. Virkningen av skattelovens § 14-90 knytter seg altså til den enkelte generelle skatteposisjon i motsetning til å vurdere dem samlet som en gruppe. I dette ligger det at motivasjonen bak hver enkelt overført generell skatteposisjon nødvendigvis må vurderes individuelt.

Et spørsmål blir da om en konsekvens av individualiseringen medfører at de overførte skattemotiverte generelle skatteposisjonene skal vurderes individuelt i avveiningen mot de forretningsmessige virkningene. Dette vil etter omstendighetene kunne medføre at adgangen til avskjæring blir snevret kraftig inn hvis det blir overført flere generelle skatteposisjoner, hvor ingen alene kan sies å ha motivert transaksjonen "overveiende". Av hensynet til en effektiv regel er svaret trolig at de skattemotiverende generelle skatteposisjoner i avveiningen må vurderes som en gruppe. Eventuelle overføringer av generelle skatteposisjoner som ikke er skattemotivert holdes utenfor. Hvor praktisk det er i det enkelte tilfellet å foreta en individuell vurdering av hver skatteposisjon er også tvilsomt. Utgangspunktet bør være at det eventuelt er opp til skatteyder å sannsynliggjøre at overføringen av enkelte av de generelle skatteposisjoner ikke er skattemotivert.

Det må tas hensyn til om skatteyder kunne oppnådd samme resultat ved en annen transaksjon. Hvis eksempelvis en utjevning av et underskudd kunne blitt foretatt ved et konsernbidrag bør det ikke være mulig å avskjære transaksjonen fordi skatteutjevningen

---

<sup>34</sup> Ot.prp.nr 1 2004-05 s. 84

skjer ved fusjon. Fusjonen kan i et slikt tilfelle ikke anses som en utnyttelse av en generell skatteposisjon i og med at den ikke medfører en skattebesparelse.

Utgangspunktet for motivvurderingen må være at en forholder seg til hva som var motivasjonen på transaksjonstidspunktet. Etterfølgende omstendigheter kan likevel belyse motivasjonen på transaksjonstidspunktet. Eksempelvis vil overdragelse av et selskap som senere går med underskudd, kunne vurderes som skattemotivert hvis underskuddet var forventet på transaksjonstidspunktet. Et eksempel kan være et forventet tap i et erstatningssøksmål.

Et annet viktig moment ved motivvurderingen er graden av aktivitet i overdragende selskap. En vanlig måte å utnytte generelle skatteposisjoner på er erverv av "tomme" selskaper med fremførbart underskudd. Dette er ofte selskaper som har måtte innstille driften etter flere år med negative resultater og ikke har andre verdier enn det fremførbare underskuddet. Det at selskapet har innstilt driften medfører følgelig at de ikke i fremtiden vil produsere overskudd til å utjevne det fremførbare underskuddet. En mulighet for å få utnyttet den latente skattefordelen er at selskapet overdras til et selskap med skattepliktig inntekt.

Lite eller fraværende aktivitet i et overdragende selskap taler derfor for at transaksjonen er skattemotivert. Realiteten vil i slike tilfeller ofte være at transaksjonen har lite verdi utover overdragelsen av skatteposisjonen. Det ble i forarbeidene til endringslov 10.06 2011 nr. 16 vurdert å innføre et aktivitetskrav i selskapene før og etter omorganiseringen. Konklusjonen ble imidlertid at et lovfestet aktivitetskrav ikke var ønskelig, men det ble presisert at dette: "innebærer ikke at betydningen av aktivitet skal nedtones ved lojalitetsvurderingen."<sup>35</sup>

Et spørsmål er om vurderingen av skatteyters motivasjon skal baseres på en objektiv eller en subjektiv vurdering. I forarbeidene uttales det om dette:

"Departementet legger til grunn at kravet til skattemessig motiv må vurderes på samme måte som etter den gjeldende avskjæringsregelen i skatteloven § 11-7 fjerde ledd. Dette

---

<sup>35</sup> Prop.78 L 2010-11 s. 66

innebærer blant annet at det ved sannsynlighetsvurderingen må tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf Ot.prp.nr.71 (1995-1996) side 72.”<sup>36</sup>

Uttalelsen i forarbeidene utelukker i prinsippet ikke at subjektive motivgrunner kan være relevante, men utgangspunktet er altså at vurderingen er objektiv. I teorien drøftes dette blant annet av Folkvord<sup>37</sup> som peker på at betegnelsen "motiv" i bestemmelsens ordlyd kan tyde på at det skal foretas en subjektiv vurdering. Han kommer uansett frem til at vurderingen er objektiv, basert på uttalelsene i forarbeidene og at det foreligger et generelt prinsipp i skatteretten om at subjektive vurderingstema objektiviseres.

Utgangspunktet er etter dette at vurderingstemaet er skal foretas på et objektivt grunnlag. Det objektive vurderingstemaet bidrar til å øke den spesielle gjennomskjæringsregelens effektivitet. Det kan for øvrig nevnes at den praktiske forskjellen ved en objektiv og subjektiv vurdering ikke nødvendigvis er stor. Som drøftet under punktet om grunnvilkåret etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel vil subjektive vurderingstema i stor grad objektiviseres nettopp av hensyn til reglenes effektivitet.

Motivvurderingen etter skattelovens § 14-90 innebærer etter dette en avveining av transaksjonens skattemessige og forretningsmessige virkninger. Avveiningen skal ta utgangspunkt i en objektiv vurdering av transaksjonens virkninger på transaksjonstidspunktet.

Den nærmere terskel for hva som anses å oppfylle kravet om at skattebesparelse må ha vært det "overveiende motiv" drøftes inngående i sammenligningsdelens punkt 6.1.

---

<sup>36</sup> Ot.prp.nr 1 2004-05 s. 82

<sup>37</sup> Folkvord (2006) s. 412

### 3.5 Virkningene av avskjæring etter skattelovens § 14-90

Ved avskjæring etter den spesielle regel i § 14-90 følger konsekvensene direkte av loven. Av ordlyden følger det at den generelle skatteposisjonen skal:

- "a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller
- b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse."

Konsekvensene for skatteyder beror på om den generelle skatteposisjonen representerer en skattefordel eller en skatteforpliktelse. Rettsvirkningen når det er snakk om utnyttelse av en generell skatteposisjon som representerer en skattefordel, er at retten til å nytte skattefordelen faller bort. Dette medfører eksempelvis at en overført utsatt skattefordel ikke kan utjevnes i overtakende selskaps overskudd.

Ved avskjæring av en generell skatteposisjon som representerer en skatteforpliktelse er rettsvirkningen at skatteposisjonen skal inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd. Dette medfører eksempelvis at en overført positiv gevinst- og tapskonto ikke vil redusere overtakende selskaps underskudd.

I forarbeidene blir det presisert at " Rettsvirkningen skal inntre i det inntektsår transaksjonen er gjennomført."<sup>38</sup>. Dette kan etter omstendighetene medføre at ligninger langt bak i tid må endres ved avskjæringen.

I forarbeidene uttales det at: "Avskjæring skal foretas for den eller de skatteposisjoner som skattemotivet ved transaksjonen knytter seg til."<sup>39</sup>. Av dette følger det at generelle skatteposisjoner som er overført uten skattemotivasjon, ikke skal avskjæres. Hvilke generelle skatteposisjoner som må anses å ha motivert transaksjonen må vurderes konkret.

---

<sup>38</sup> Ot.prp.nr 1 2004-05 s. 84

<sup>39</sup> Ot.prp.nr 1 2004-05 s. 84

Det er også helt klart at skattelovens § 14-90 ikke åpner for å avskjære overførsel av skatteposisjoner som er knyttet til eiendel eller gjeld, eksempelvis en eiendom med en latent skattepliktig gevinst. De skatteposisjonene som ikke avskjæres vil fortsatt kunne bli overført med skattemessig kontinuitet. Transaksjonen som helhet vil derfor kunne gjennomføres, men da med kun delvis skattemessig kontinuitet.

Ifølge forarbeidene<sup>40</sup> skal loven tolkes slik at generelle skatteposisjoner ikke kan avregnes innen det opprinnelige selskapet. Dette kan i noen tilfeller medføre økte konsekvenser for skatteyder. Hvis transaksjonen eksempelvis er motivert av en utnyttelse av en negativ gevinst- tapskonto, vil hele tapskontoen falle bort. Skatteyder kan ikke utjevne tapet med en samtidig overført skatteforpliktelse, den vil bli overført med skattemessig kontinuitet. Et eksempel vil være en overdragelse av et selskap med et fremførbart underskudd og en positiv gevinst- og tapskonto. Hvis overføringen av det fremførbare underskuddet anses å være skattemotivert vil hele det fremførbare underskuddet falle bort. Det vil samtidig ikke være anledning til å utjevne det fremførbare underskuddet med den positive gevinst- og tapskontoen. Den positive gevinst- tapskontoen blir dermed overført til overtakende selskap i sin helhet. Dette forsterker den reelle konsekvensen av avskjæring etter skatteloven § 14-90.

(Den overnevnte tolkingen går for øvrig departementet uttrykkelig bort fra i forarbeidene<sup>41</sup> til den reviderte bestemmelse med virkning fra skatteåret 2012. Det vil derfor fremover være adgang til avregning av skatteposisjonene innen det opprinnelige selskapet).

Etter omstendighetene kan avskjæring etter skattelovens § 14-90 medføre tilleggsskatt, dette er blant annet tilfellet i UTV-2008-1259. Det er ikke avskjæringen i seg selv som medfører tilleggsskatt, men brudd på opplysningsplikten i ligningsloven § 10-2. I UTV-2008-1259 var det på det rene at ligningen var korrekt utfylt. Men retten mente skatteyder måtte særskilt oppgi opplysninger som ligningsmyndighetene trengte for å vurdere avskjæring etter § 14-90, i dette tilfellet detaljene vedrørende de endrede

---

<sup>40</sup> Ot.prp.nr 1 2004-05 s. 84

<sup>41</sup> Prop.78 L 2010-11 s. 66



eierforhold og motivet bak dem. Tilleggsskatt er følgelig en virkning som kan ha store konsekvenser for skatteyter, i overnevnte sak ble den satt til 60 %.

Virkningene av avskjæring etter skattelovens § 14-90 er etter dette at de(n) skattemotiverte generelle skatteposisjoner faller bort hvis de er skattefordeler og inntektsføres hvis de er skatteforpliktelser. Etter omstendighetene kan skatteyter også bli tillagt tilleggsskatt.

### 3.6 Lovendring med virkning fra inntektsåret 2012

Ved endringslov av 10.06 2011 nr. 16 utvides og presiseres skattelovens § 14-90s anvendelsesområde. Lovendringen utvider både hvilke skattesubjekter og hvilke transaksjoner som faller inn under bestemmelsens anvendelsesområde.

Bestemmelsen utvider hvilke skattesubjekter som omfattes ved å erstatte henvisningen til skattelovens § 2-2 første ledd bokstav a-e med en henvisning til skattelovens § 2-2 første og annet ledd.

Endringen til at hele § 2-2 første ledd omfattes av § 14-90 medfører at statsforetak og interkommunale selskaper omfattes av ordlyden. I forarbeidene uttales det i denne forbindelse: “Etter departementets vurdering er det ikke prinsipielt grunnlag for en slik avgrensning”<sup>42</sup>. En videre konsekvens er at stiftelser, konkurs-, døds- og administrasjonsbo, og allmenningskasser vil falle inn under anvendelsesområdet.

Utvidelsen av anvendelsesområde til å gjelde § 2-2 annet ledd er trolig den som får mest praktisk betydning. Endringen medfører at også deltakerlignede selskaper faller inn under ordlyden. Deltakerlignede selskap kan som følge av deltakerligningen ikke dra nytte av fremførbare underskudd. Men nettoligningen medfører at avskrivning foretas samlet i selskapet og deltakerlignete selskaper kan derfor tenkes å utnytte negativ saldo på gevinst- og tapskonto eller tom positiv saldo.

Deltakerlignede selskaper var for øvrig omfattet av den utgåtte § 11-7 fjerde ledd.

---

<sup>42</sup> Prop.78 L 2010-11 s. 64

Lovendringen medfører også at anvendelsesområde med tanke på hvilke transaksjoner som kan avskjæres utvides. I den nåværende § 14-90 begrenses anvendelsesområde til: "Når slikt selskap mv. er part i fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon,". Etter lovendringen vil formuleringen byttes ut med: "Når slikt selskap mv. er part i omorganisering etter kapittel 11 eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon"<sup>43</sup>. Dette medfører at overføringer ved skattefri omdanning etter skattelovens § 11-20 også faller inne under skattelovens § 14-90.

Det ble foreslått i høringsnotatet å lovfeste et aktivitetskrav ved skattefri omdanning. Forslaget møtte motstand i høringsinstansene og forslaget ble forkastet da det ble ansett vanskelig å skape en presis og treffsikker regel. Det ble i denne forbindelse pekt på at selskapenes aktivitet allerede er en viktig del av illojalitetsvurderingen og i slik forstand allerede er tatt hensyn til i tilstrekkelig grad etter dagens regel. Videre var det en frykt for at en lovfesting av et aktivitetskrav kunne medføre en utvidelse av § 14-90 slik at også tilfeller av lojale omorganiseringer kunne falle inn under bestemmelsen. Forslaget ble av disse grunner forkastet og det ble uttalt at: "Departementet legger vekt på at omorganiseringer som ikke framstår som illojale mot skattesystemet, skal kunne gjennomføres skattefritt."<sup>44</sup>.

Lovendringen omfatter ingen formell forandring av ordlyden med tanke på virkningen av avskjæring etter bestemmelsen. Men det legges opp til en tolkingsforandring vedrørende adgangen til avregning av skatteposisjoner i det opprinnelige selskap. Konsekvensen er at en går bort i fra det syn om at hele den skattemotiverte generelle skatteposisjonen enten faller bort eller blir inntektsført som en individuell post i sin helhet, den vil nå kunne avregnes mot andre generelle skatteposisjoner som foreligger i det opprinnelige selskap. Dette betyr at hvis det overdragende selskap hadde både en skattefordel og en skatteforpliktelse vil disse kunne avregnes med virkning for overtakende selskap. Konsekvensene av avskjæring kan med det etter omstendighetene

---

<sup>43</sup> LOV 2011-06-10 nr. 16

<sup>44</sup> Prop.78 L 2010-11 s. 66

bli mindre for skatteyder. En slik tolkingsendring fra departementet må sannsynligvis anses å tre i effekt allerede fra publiseringen og ikke ved lovens ikrafttredelse.

Skattelovens § 14-90 vil etter endringene lyde:

*Denne paragraf gjelder selskap eller sammenslutning som nevnt i § 2-2 første og annet ledd, og som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Når slikt selskap mv. er part i omorganisering etter kapittel 11 eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal posisjonen*

*a. falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller*

*b. inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.*

#### **4 Sammenligning av regelsettenes anvendelsesområde**

Den ulovfestede omgåelsesnormen har vokst frem grunnet et behov for å kunne gripe inn i disposisjoner som anses som illojale mot skattereglene. Dette først og fremst for å beskytte skatteprovenyet, men virkningen av regelen er også at den letter utformingen av skattereglene da en i lovgivningsarbeidet ikke i like stor grad trenger å ta hensyn til omgåelsesproblematikken. Omgåelsesproblematikken i skatteretten er ikke begrenset til visse skattesubjekter eller visse former for transaksjoner. Den ulovfestede gjennomskjæringsnorm har derfor heller ikke en naturlig avgrensning av sitt anvendelsesområde.

Skattelovens § 14-90 er spesifikk i sin avgrensning av hvilke tilfeller som faller inn under dens anvendelsesområde. Loven stiller opp tre kumulative vilkår for at bestemmelsen kan være anvendelig. For det første må skattesubjektet falle inn under

oppramsingen i skattelovens § 2-2 første ledd a-e. For det andre må selskapet inneha en skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, det vil si en generell skatteposisjon. Til slutt er det et krav om at selskapet er part i en fusjon eller fisjon eller får endret eierforhold som følge av fusjon, fisjon eller annen transaksjon. Når det gjelder de nærmere vurderingene av om de enkelte vilkårene i et gitt tilfelle er oppfylt viser jeg til fremstillingen foran i punkt 3.3.

Skattelovens § 14-90 har etter dette, i motsetning til den ulovfestede regel, et klart avgrenset anvendelsesområde. Årsaken til dette må ses i sammenheng med at skattelovens § 14-90 ikke er ment som en generell lovfestet gjennomskjæringsregel. En lovfestet gjennomskjæringsregel uten noen begrensninger i anvendelsesområdet vil ha vært nettopp det. Skattelovens § 14-90s anvendelsesområde er knyttet opp mot bestemmelsens formål som er å hindre skattemotiverte overføringer av generelle skatteposisjoner. Bestemmelsens anvendelsesområde trenger ikke være større enn at dette formålet oppnås. Dette illustreres ved at drøftelsene vedrørende paragrafens anvendelsesområde i forarbeidene<sup>45</sup> er direkte knyttet opp mot hvilke skattesubjekter som kan tenkes å foreta uønsket skattetilpasning på nettopp denne måten.

Som nevnt har ikke den ulovfestede gjennomskjæringsregel noen konkret avgrensning av sitt anvendelsesområde. Den favner dermed videre enn skattelovens § 14-90. Det er samtidig slik at den ulovfestede gjennomskjæringsregels anvendelsesområde ikke begrenses av den lovfestede regel, og vil i prinsippet være anvendelig på tilfeller som også faller inn under skattelovens § 14-90. I forarbeidene nevnes også dette:

"Den foreslåtte avskjæringsregelen suppleres av den ulovfestede gjennomskjæringsregel."<sup>46</sup>

Det er i sammenligningen interessant å se på hvordan den ulovfestede gjennomskjæringsnorm kan virke innenfor skattelovens § 14-90s anvendelsesområde. Spørsmålet er om regelsettene virker i samvirke eller om skattelovens § 14-90

---

<sup>45</sup> Ot.prp.nr.1 2004-05

<sup>46</sup> Ot.prp.nr.1 2004-05 s. 84

fortrenger den ulovfestede regel innenfor sitt anvendelsesområde. Dette er interessant fordi de to regelsettene åpner for ulike rettsvirkninger der virkningene etter den ulovfestede regel til dels er potensielt mer inngripende for skatteyter.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel kan være aktuell å anvende innenfor skattelovens § 14-90s anvendelsesområde i flere sammenhenger. En situasjon er der det er tvil om et saksforhold faller inn under skattelovens § 14-90s anvendelsesområde. En situasjon kan være at det er tvil om en skatteposisjon er generell eller ikke, eksempelvis om det er tvil om debitor av en utestående fordring kan tenkes å innfri kravet, og derved tvil om klassifiseringen av skatteposisjonen. Et annet tilfelle vil være at det er tvil om en enkelt generell skatteposisjon oppfyller kravet om at den må være den overveiende motivasjonen for transaksjonen og det samtidig foreligger skattemotiverte overføringer av skatteposisjoner knyttet til eiendel eller gjeld. Etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel vil disse gå inn i motivvurderingen. En annen situasjon er tilfeller der det er strid om rettsvirkningene etter skattelovens § 14-90. Eksempelvis om alle eller kun en generell skatteposisjon er knyttet til transaksjonsmotivet. En forutsetning for bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregel i alle disse tilfeller vil være at vilkårene for bruk av også denne er oppfylt.

Det kan også tenkes tilfeller at skattelovens § 14-90 er hensiktsmessig som en subsidiær anførsel til den ulovfestede regel. Særlig da på grunn av at skattelovens § 14-90 anses å ha en lavere terskel for avskjæring enn den ulovfestede regel. Likningsmyndighetene kan ha et ønske om å sette en hel disposisjon til side, men er usikre på om vilkårene for bruk av den ulovfestede regel er tilstede. Et eksempel vil være at skatteyter har overført både en generell skatteposisjon og en skatteposisjon knyttet til en eiendel. Likningsmyndighetene vil helst avskjære begge, men hvis ikke vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring anses oppfylt er det nest beste alternativ og avskjære kun den generelle skatteposisjonen.

Skattelovens § 14-90 er en relativt fersk bestemmelse. Rettsmateriale er av den grunn ikke omfattende. Av de avgjørelser som foreligger, kun underrettsdommer, er den ulovfestede regel ikke i noen tilfeller anført som subsidiært gjennomskjæringsgrunnlag.

UTV-2009-1329 er et eksempel på en sak der en subsidiær anførsel kunne hatt noe for seg. Saken omhandler avskjæring etter skattelovens § 14-90 i forbindelse med en fusjon. Slik saken stod seg ville trolig grunnvilkåret og totalvurderingen etter den ulovfestede regel være oppfylt. Det er i hvert fall ikke opplagt at dette ikke var tilfelle. Et av spørsmålene som ble reist i saken var hvorvidt en utestående fordring kunne anses som en generell skatteposisjon og dermed falle inn under bestemmelsens anvendelsesområde. Lagmannsretten kom frem til at i dette tilfellet var svaret på det, ja. Etter den ulovfestede regel ville ikke klassifiseringen av fordringen være avgjørende, det kunne derfor vært hensiktsmessig å påberope seg den ulovfestede regel subsidiært.

I dommen forelå det to generelle skatteposisjoner, et fremførbart underskudd og nevnte utestående fordring. Skatteyder anførte at den skattemessige motivasjonen i alle tilfeller kun kunne knyttes til det fremførbare underskuddet, og ikke til den utestående fordringen. En konsekvens av dette ville være at den utestående fordringen ikke kunne avskjæres da det kun er de generelle skatteposisjoner som har motivert en transaksjon som kan avskjæres etter skattelovens § 14-90. Denne problemstillingen er ikke aktuell etter den ulovfestede regel, der en kan foreta gjennomskjæring av transaksjonen i sin helhet. Dette illustrerer at valget av regelsett kan være relevant på grunn av deres forskjellige rettsvirkninger.

Det må nevnes at det kan være flere grunner til at likningsmyndighetene ikke anførte den ulovfestede regel subsidiært i det overnevnte tilfellet, deriblant at de ikke anså terskelen etter den ulovfestede regel som oppfylt. Saken fungerer av den grunn best som en illustrasjon av problemstillingene og rettsmateriale må nok ellers anses som noe tynt til å trekke slutninger om en tendens hos likningsmyndighetene.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel vil, som vist, kunne ha anvendelse innenfor skattelovens § 14-90s anvendelsesområde. Den ulovfestede regels bredere vurderingstema med tanke på hvilke skattemotiverende skatteposisjoner som kan knyttes til motivet og regelens mer inngripende virkninger gir den relevans også innenfor skattelovens § 14-90s anvendelsesområde. Samtidig er det lett å tenke seg at likningsmyndighetene innenfor skattelovens § 14-90s anvendelsesområde tenderer til å utelukke bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregel. Skattelovens § 14-90 er ment

å ha en lavere terskel og være likningsteknisk enkel. Skattelovens § 14-90 er nettopp ment å lette adgangen til avskjæring, tanken på å gå veien om den mer kompliserte ulovfestede regel kan derfor være fremmed.

## **5 Subjektiv kontra objektiv vurdering**

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel består som nevnt av et grunnvilkår om skattemessig motivasjon og en totalvurdering.

Som redegjort for under fremstillingen av grunnvilkåret i den ulovfestede regel, skal oppfyllelsen av grunnvilkåret baseres på en subjektiv vurdering.

Totalvurderingens vurderingstema er hvorvidt det å legge disposisjonen til grunn vil være i strid med skattereglenes formål. En drøftelse av de aktuelle skattereglenes formål og virkningene av skatteyers disposisjon er det sentrale. Dette er vurderinger som må foretas på et objektivt grunnlag

.

Motivvurderingen etter skattelovens § 14-90 er, som redegjort for under fremstillingen av § 14-90, i utgangspunktet en objektiv vurdering.

Det følger av dette at kravet om skattemotivasjon skal vurderes med forskjellig utgangspunkt i de to regelsettene. Etter den ulovfestede regel er utgangspunktet at graden av skattemotivasjon er en vurdering av skatteyers subjektive forhold, og ved skattelovens § 14-90 det samme vurderingstemaet objektivt. I praksis får dette konsekvenser for gjennomskjæringsadgangen etter de to regelsett. Etter den ulovfestede regel kan skatteyer påberope seg at det foreligger subjektive forhold som har påvirket disposisjonens motivasjon. Et eksempel satt på spissen er en skatteyers sterke ønske om å bli eier av sin lokale fotballklubb, dette er et eksempel på et erverv som kan bety overføring av store fremførbare underskudd.

Skatteyers subjektive forståelse skal også legges til grunn selv om den skulle bero på en misforståelse, eksempelvis urealistiske forventninger til inntektspotensialet i en

ervert bedrift. Det må nevnes at det er skatteyter selv som må sannsynliggjøre sitt subjektive motiv når det fremstår som uklart.

Et eksempel på at skatteyters subjektive motivasjon blir lagt til grunn finner vi i Rt-2006-1232 *Telenor*. I denne saken viste Telenor til sin tolking av en aksjonæravtale som grunnlag for at disposisjonen hadde forretningsmessig begrunnelse. Staten pekte på at Telenors tolking av aksjonæravtalen ikke var holdbar. Høyesterett uttalte om dette at Telenors vurderingsprosess var forsvarlig. Da spilte det ingen rolle om aksjonæravtalen eventuelt var tolket feil. Det var uansett Telenors egen vurdering av avtalen som var avgjørende for om disposisjonen var forretningsmessig eller skattemessig motivert.

Den subjektive vurderingen av grunnvilkåret i den ulovfestede gjennomskjæringsregel har blitt kritisert i teorien av Zimmer:

"Høyesteretts subjektive forståelse av grunnvilkåret gjør omgåelsesregelen sårbar for tilpasninger fra skatteyters side: Skatteytere vil ha et incitament til å tilrettelegge dokumentasjonen for transaksjonen(e) slik at de ikke-skattemessige motivene dominerer og de skattemessige skyves i bakgrunnen."<sup>47</sup>.

Zimmer underbygger dette poenget med at det i Rt-2006-1232 *Telenor* ble lagt vekt på at Telenor først hadde blitt informert om disposisjonens skatterettslige konsekvenser i et internt notat fra sine advokater, tre dager før transaksjonen. Zimmer finner det usannsynlig at de skatterettslige virkningene først ble vurdert på et så sent tidspunkt.

Det er lett å tenke seg at en subjektiv vurdering av skattemotivet kan medføre fare for tilpasning av dokumentasjon fra skatteyters side. Samtidig er det opp til skatteyter å overbevise retten om realiteten av sine påståtte subjektive motivgrunner. Hvorvidt en legger skatteyters dokumentasjon til grunn vil bero på bevisbedømmelsen.

Et spørsmål er hvor store konsekvenser forskjellen ved objektiv kontra en subjektiv har i praksis. Ved vurderingene etter den ulovfestede gjennomskjæringsregel vil den

---

<sup>47</sup> Zimmer (2009) s. 65



subjektive vurderingen ofte bli objektivert ved at de objektive motivgrunner virker som en presumsjon for den subjektive motivasjon. Forskjellen blir da at det kun er i de tilfeller skatteyter kan godtgjøre en subjektiv motivasjon som fraviker fra den objektive at distinksjonen får praktisk betydning. Det er heller ikke slik at det å legge vekt på subjektive motiver er helt utelukket ved anvendelsen av skattelovens § 14-90. I forarbeidene<sup>48</sup> til skattelovens § 14-90 formuleres det at i "utgangspunktet" er vurderingen objektiv. Kan skatteyter godtgjøre en hovedsakelig forretningsmessig motivasjon bak transaksjonen er det ikke nødvendigvis slik at dette skal ignoreres. Særlig betydning kan dette ha når motivvurderingen blir sterkt skjønnspreget fordi de forretningsmessige aspektene ved transaksjonen er av en slik art at de er vanskelige å vurdere for andre enn skatteyter. Et eksempel vil være verdien for skatteyters av en overføring av et teknisk komplisert patent eller lignende til bruk i skatteyters virksomhet.

Når det gjelder forskjellen i de to regelsett kan den forklares med bakgrunn i at den ulovfestede omgåelsesregelen har potensielt større virkninger for skatteyter. Etter den lovfestede regel er konsekvensen knyttet kun til selve utnyttelsen av de skattemotivert overførte generelle skatteposisjoner. Transaksjonen skal for øvrig gjennomføres med skattemessig kontinuitet. Etter den ulovfestede regel kan det etter omstendighetene være aktuelt å sette hele transaksjonen skatterettslig til side. En kan anføre at det er større grunn til å se hen til skatteyters subjektive motiver når konsekvensen av gjennomskjæring potensielt er meget store.

---

<sup>48</sup> Ot.prp.nr.1 2004-05 s. 82

## 6 Sammenligning av terskelen for gjennomskjæring

Som nevnt i innledningen handler omgåelsesspørsmålet om grensen mellom den akseptable skatteplanlegging og den uakseptable omgåelse. Terskelen for gjennomskjæring er det nærmere punkt skatteplanleggingen bikker over i uakseptabel omgåelse.

I fremstillingen nedenfor vil det først redegjøres for den nærmere terskelen etter de to regelsett før det foretas en sammenligning.

### 6.1 Terskelen for avskjæring etter § 14-90

Det følger av ordlyden i skattelovens § 14-90 at en transaksjon kan avskjæres hvis “den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen”. Terskelen for avskjæring etter bestemmelsen avgjøres dermed av hva som kreves for at transaksjonen anses å være "overveiende" motivert av skattebesparelse.

Det er naturlig og tolke ordlyden dit hen at avskjæring ikke krever noen kvalifisert overvekt av skattemotivasjon. Det holder at skattemotivasjonen er større enn de forretningsmessige. Dette synet har støtte i forarbeidene til lovfestingen av § 14-90 hvor det blant annet uttales: “Dersom det finnes sannsynlig at det overveiende motiv for transaksjonen er å utnytte generelle skatteposisjoner, skal retten til å utnytte posisjonene falle bort.”<sup>49</sup>.

Dette fremstår heller ikke omstridt i teorien. Folkvord presenterer dette som et tradisjonelt overvektskrav og formulerer det: “Utnyttelse av skatteposisjoner må være det *overveiende* motivet, jf § 14-90. Fusjonen eller fisjonens egenverdi må dermed være større enn verdien av skattefordelen dersom skatteyder skal unngå spesiell gjennomskjæring.”<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> Ot.prp.nr 1 2004-05 s. 82

<sup>50</sup> Folkvord (2006) s. 433.

I en uttalelse uttrykker skattedirektoratet seg ganske klart om deres syn på hvor terskelen går:

"Det må være sannsynlig at utnyttelsen av skatteposisjonen er det overveiende motivet for transaksjonen. "Overveiende" betyr mer enn 50 %. Det er tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt for at utsiktene til skattebesparelse har vært motivet."<sup>51</sup>

I forarbeidene anføres likningstekniske hensyn blant bestemmelsen formål:

"Avskjæringsregelen vil innenfor sitt virkeområde gi likningsmyndighetene et sikrere utgangspunkt for å nekte uønsket utnyttelse av generelle skatteposisjoner,"<sup>52</sup>.

En oppfyllelse av dette formålet fordrer en regel med et enkelt vurderingstema. En skarp terskel for avskjæring basert på ren overvekt er i tråd med dette. Et kvalitativt overvektskrav medfører ytterligere skjønnsvurderinger som nødvendigvis kompliserer bruken av bestemmelsen.

Hva som eksakt ligger begrepet "overveiende motiv" har ved blitt utfordret av skatteyter, blant annet i en dom fra Oslo Tingrett. I UTV-2008-1259 anfører skatteyter om dette: "I at motivasjonen skal være overveidende ligger at det har vært den dominerende motivasjon. Det er ikke tilstrekkelig med 51 %. Det kreves klar overvekt.". Retten avviste skatteyters anførsel og fremholdte at sannsynlighetsovervekt var tilstrekkelig etter en henvisning til lovens forarbeider. Som prejudikat har en tingrettsdom begrenset verdi, men den underbygger synet om at det rene overvektsprinsippet virker allment akseptert.

---

<sup>51</sup> Uttalelse 17. desember 2008

<sup>52</sup> Folkvord (2006) s. 433.

UTV-2008-1259 omhandler kjøp av et aksjeselskap som inneholdt en aksjeportefølje, en fremleiekontrakt og en utsatt skattefordel. Om transaksjonens forretningsmessige verdi uttalte retten:

"Så langt har selskapet etter transaksjonstidspunktet hatt en avkastning i form av gevinster ved aksjesalg på ca kroner 6 millioner, det er løpende leieinntekter pr år på til sammen kroner 570 000 og utbytte fra Gyro AS på kroner 1,6 millioner. Det er også forventet et solid utbytte fra Gyro AS i år. Retten kan ikke se at det er noe verdistigningspotensiale utover dette,".

Verdien av den utsatte skattefordelen vurderte retten til å ha en nominell verdi på 56 millioner på avtaletidspunktet. Ved eventuell en neddiskontering av skattefordelens verdi, fordi hele skattefordelen ikke kunne brukes på en gang, mente retten at den fortsatt ville beløpe seg på titalls millioner.

Transaksjonen hadde med andre ord betydelig forretningsmessig verdi, men den skattemessige fordelene var samtidig klart større. Retten kom da til at den generelle skatteposisjonen skulle avskjæres. Dommen er interessant fordi den knytter den forretningsmessige motivasjon direkte til de økonomiske gevinster transaksjonen ga skatteyder utover skattebesparelse. Avveiningen blir da en ren sammenligning av beløp. Dette fjerner store deler av det skjønnspreget vurderingen av transaksjonens forretningsmessige verdi normalt har.

Anvendelsen av skattelovens § 14-90 blir etter dette ukomplisert så lenge en kan tallfeste transaksjonenes forretningsmessige motiv. Mer problematisk blir det når de forretningsmessige motiver er knytter til immaterielle rettigheter, fremtidige forretningsmuligheter, patenter og lignende. I slike tilfeller vil fastleggelsen av den forretningsmessige motivasjonen bli mer skjønnspreget og dermed det endelige resultatet mer usikkert.

Kildematerialet er entydige i synet på terskelen for avskjæring etter skattelovens § 14-90. Det kreves en overvekt av skattemessig motivasjon, men heller ikke noe mer. Hvis skattemotivasjonen overstiger femti prosent av den totale motivasjonen for

transaksjonen, kan transaksjonen avskjæres. En transaksjon kan dermed ha relativt sett stor forretningsmessig egenverdi og likevel bli avskåret etter § 14-90 hvis en finner at transaksjonens hovedmotivasjon er skattebesparelse.

## 6.2 Terskelen for gjennomskjæring etter den ulovfestede regel

Den ulovfestede gjennomskjæringsnorm har et toleddet vurderingstema, et grunnvilkår og en totalvurdering. Tidligere konsentrerte en drøftelsen av terskelen for gjennomskjæring om et krav om egenverdi og illojalitet. Todelingen av vurderingstemaet er en systematisering, det er ikke med todelingen ment å forandre terskelen for gjennomskjæring. Eldre dommer avgitt før todelingen er derfor relevante for drøftelsen av hvor terskelen for gjennomskjæring etter den ulovfestede regel befinner seg i dag.

Todelingen av vurderingstemaet medfører at det må foretas to drøftelser av terskelen. En som tar for seg hva som kreves for at grunnvilkåret er oppfylt og en som tar for seg totalvurderingen.

Grunnvilkåret er av Høyesterett gjentatte ganger, blant annet i Rt-2006-1232 *Telenor* og Rt-2007-209 *Hex*, formulert på følgende måte: “Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt.”<sup>53</sup>. Formuleringen “hovedsakelig formål” er noe utydelig med tanke på om det er tiltenkt et kvalifisert krav utover en ren overvekt av skattemessig motivasjonen.

I Rt-2008 s. 1510 *Reitan* bruker Høyesterett formuleringen “Den viktigste grunn..”. m vurderingstemaet etter grunnvilkåret. Formuleringen tyder på at Høyesterett i dette tilfellet anser en ren overvekt som tilstrekkelig for oppfyllelse av grunnvilkåret.

---

<sup>53</sup> Rt-2007-209 *Hex* (39), Rt-2006-1232 *Telenor* (47)

I teorien formoder blant annet Zimmer at ren overvekt er tilstrekkelig og utaler: “Etter Høyesteretts formulering må skattebesparelsen har vært det “hovedsakelige” formålet. Dette innebærer formodentlig at skatteformålet må ha veid tyngre enn andre formål til sammen. Noen mer kvalifisert overvekt av skatteformål kan neppe kreves.”<sup>54</sup>.

Selve terskelen for oppfyllelse av grunnvilkåret har til nå ikke blitt drøftet prinsipielt av Høyesterett. De avgjørelser som foreligger gir likevel en pekepinn på hvor terskelen går. I Rt-2007-209 *Hex*, som omhandler krysseierskap for å unngå beskatning etter delingsmodellen, kom Høyesterett frem til at grunnvilkåret var oppfylt.

Skattebesparelsen for partene var ca 450 000 NOK og ca 82 000 NOK. De forretningsmessige virkninger av krysseierskapet var av skattyterne angitt til å være å dra nytte av hverandres kontaktnett, dele erfaringer og ideer, samt inntektssikring. Disse forretningsmessige virkningene ble ikke ansett å medføre at disposisjonen ble ansett som forretningsmessig motivert. Høyesterett pekte på i sin drøftelse at utveksling av ideer og lignende ikke var avhengig av krysseierskapet, de hadde kontor i nærheten av hverandre. Krysseierskapet ble heller ikke ansett å medføre noen videre økt økonomisk sikkerhet for partene. Dommen viser at de forretningsmessige virkninger må ha en reel betydning for skatteyter hvis de skal tillegges vekt ved motivvurderingen i grunnvilkåret.

I Rt-2006-1232 *Telenor* kom Høyesterett frem til skatteyters disposisjon ikke var skattemessig motivert. Høyesterett kom frem til at disposisjonen var motivert av et ønske om omorganisering. Skattebesparelsen var på 2.4 milliarder men ble ikke ansett å knytte seg til disposisjonens motivasjon da den var en konsekvens av at Telenor forsto en aksjonæravtale slik at de på grunn av omorganiseringen var forpliktet til å gjennomføre den skattebesparende transaksjonen. Høyesterett fortok derfor ikke en ren avveining av de skattebesparende og de forretningsmessige virkningene. De fastslo først at det forelå forretningsmessig motiv på et selvstendig grunnlag og anså deretter skattebesparelsen mer som en etterfølgende konsekvens av den forretningsmessig motiverte disposisjon.

---

<sup>54</sup> Zimmer (2009) s. 65

Hverken drøftelsene etter Rt-2007-209 *Hex* eller Rt-2006-1232 *Telenor* legger opp til at terskelen for oppfyllelse av grunnvilkåret krever en kvalifisert overvekt av skattemotivasjon utover en ren overvekt. I begge avgjørelser fokuseres det kun på hva som er det viktigste motivet bak disposisjonen.

Måten Høyesterett har formulert grunnvilkåret og måten drøftelsene behandles på i rettspraksis tyder på at det kun kreves en ren overvekt av skattemessig motivasjon for oppfyllelse av grunnvilkåret.

Grunnvilkåret om skattemessig motivasjon er som nevnt et nødvendig men ikke tilstrekkelig vilkår for ulovfestet gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas må det å legge disposisjonen til grunn i tillegg, etter en totalvurdering, vurderes til å stride mot skattereglenes formål. Dette betegnes gjerne som illojalitetsvurderingen. Momentene som inngår i totalvurderingen er av Høyesterett anvist som: “disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skatteyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig..”<sup>55</sup>.

Et moment i totalvurderingen er skatteyters formål med disposisjonen. I og med at dette punkt i totalvurderingen er sammenfallende med vurderingen av grunnvilkåret er det neppe tilfeldig at i de dommer der det fremstår som tvilsomt om grunnvilkåret er oppfylt, har Høyesterett etter totalvurderingen kommet frem til at gjennomskjæring ikke skal gjennomføres. Eksempler på dette finner vi i Rt-2002-456 *Hydro* og Rt-2008-1537 *ConocoPhillips*. Det at skatteyters formål er et gjentakende moment tyder også på at graden av skattemessig motivasjon har betydning utover det at det eventuelt foreligger en ren overvekt. Dets sterkere disposisjonen er motivert av skattebesparelse jo mer nærliggende vil det være å klassifisere den som illojal.

Disposisjonens egenverdi er sentral allerede ved vurderingen av skatteyters formål. Egenverdien inngår som objektive momenter i motivasjonsvurderingen. De to momentene skilr inn i hverandre. Spørsmålet er hvor lav egenverdi en kan akseptere før en anser disposisjonen som en illojal konstruksjon. Det er nettopp de forretningsmessig

---

<sup>55</sup> Rt-2007-209 (39)

ubegrunnede skattebesparende rettslige konstruksjoner som er bakgrunnen til den ulovfestede gjennomskjæringsnorm. Det er på slike tilfeller den ulovfestede gjennomskjæringsregel skal kunne være en sikkerhetsventil for ligningsmyndighetene.

Disposisjonens egenverdi ikke et fremtredende moment i alle saker. I Rt-2008-1510 *Reitan* omhandler omgåelse av arveavgift i forbindelse med et generasjonsskifte i en bedrift. Generasjonsskifte var gjennomført på en slik måte at skatteyder fikk benyttet de gunstige verdsettelsesregler ved overdragelse av ikke-børsnoterte aksjer i arveavgiftsloven § 11 a. Høyesterett presiserte at den anså grunnvilkåret som oppfylt, formålet med disposisjonen var hovedsakelig å spare skatt. Dette var heller ikke omstridt. Etter totalvurderingen kom likevel Høyesterett frem til at den ulovfestede gjennomskjæringsnormen ikke var anvendelig. Høyesterett påpekte at å lette generasjonsskifte nettopp var en del av arveavgiftsloven § 11 a sitt formål, med andre ord var ikke disposisjonen i strid med lovens formål. Dommen viser blant annet tydelig at skatteyder ikke har noen alminnelig plikt til å opptre skattemaksimerende, men står fritt til å velge mellom ulike alternativer så lenge det ikke vil stride mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn. Dommen viser også at lav egenverdi ikke er tilstrekkelig i seg selv til å begrunne ulovfestet gjennomskjæring. Disposisjonen som helhet må stride mot skattereglenes formål. Dommen er kanskje også et godt eksempel på at "omstendighetene for øvrig" i noen tilfeller begrenser gjennomskjæringsadgangen.

Praksisen vedrørende terskelen er til dels sprikende. I Rt-1997-1580 *Zenith* anførte likningsmyndighetene at en aksjeoverdragelse måtte klassifiseres som et salg av skatteposisjoner. Verdien av skatteposisjonen som ble overdratt var ca 180 millioner. Utover skatteposisjonen hadde aksjeoverdragelsen forretningsmessig betydning i form av eiendom til en verdi av ca 4 millioner. Høyesterett kom frem til at vilkårene for gjennomskjæring ikke var tilstede. I forbindelse med terskelen for gjennomskjæring uttalte Høyesterett:

"Jeg finner at aksjeoverdragelsen hadde en viss, om enn begrenset, forretningsmessig verdi for kjøperen utover skattekreditten, som utvilsomt var hovedmotivet for aksjekjøpet."



Her setter Høyesterett terskelen for gjennomskjæring høyt, ved at "en viss" forretningsmessig egenverdi er tilstrekkelig til å unngå gjennomskjæring selv om skattemotivet i denne saken var meget fremtredende og ubestridt. Denne dommen er for øvrig kritisert i teorien av Banoun<sup>56</sup> for at det ikke foretas en relativ bedømmelse av egenverdien. Eiendomsverdien var ca to prosent av verdien av skatteposisjonen.

Høyesterett synes å legge mindre vekt på egenverdi som består av rent selskapsrettslige konsekvenser. I Rt-2007-209 *Hex* hadde eierne inngått et krysseierskap i hverandres selskaper, presumptivt for å unngå personbeskatning etter delingsmodellen. Krysseierskapets hadde flere selskapsrettslige konsekvenser, blant annet var en fusjon blitt blokkert av minoritetsaksjonæren i det ene selskapet. Dette ga ikke disposisjonen tilstrekkelig egenverdi til å unngå gjennomskjæring.

I teorien fremholder Banoun at terskelen må praktiseres fleksibelt: "Terskelkravet vil måtte variere med hva slags ikke-skatterettslige forhold som er aktuelle"<sup>57</sup>. Banoun peker på at forretningsmessige forhold later til å ha større vekt enn selskapsrettslige og at transaksjonens preg av konstruksjon og illojalitet er med på å senke/heve terskelen i det enkelte tilfellet. Banoun bygger sitt syn på den sprikende rettspraksisen.

Det er etter foreliggende rettspraksis vanskelig å identifisere en generell terskel for ulovfestet gjennomskjæring. Det virker trygt å anta at terskelen for oppfyllelse av grunnvilkåret går ved en ren overvekt av skattemessig motivasjon. Terskelen for gjennomskjæring er derved begrenset nedover ved at disposisjonen må være skattemessig motivert. Oppfyllelsen av totalvurderingen har et mer usikkert innhold. Men at det skal foretas en totalvurdering medfører at adgangen for gjennomskjæring etter omstendighetene snevres inn, terskelen blir høyere. Den eksakte terskel for gjennomskjæring vil derfor avhenge av hvordan en i det konkrete tilfelle vurderer disposisjonens illojalitet. Banouns syn om en fleksibel terskel avhengig av sakskomplekset virker i den forbindelse velbegrunnet.

---

<sup>56</sup> Banoun (2003) s 320

<sup>57</sup> Banoun (2003) s 321

### 6.3 Sammenligning

Terskelen for gjennomskjæring etter skattelovens § 14-90 går ved en ren overvekt av skattemotivasjon. Etter den ulovfestede regel er terskelen, som drøftet ovenfor, vanskeligere å fastsette, men terskelen for oppfyllelse av grunnvilkåret samsvarer med terskelen etter skattelovens § 14-90. Den åpenbare forskjellen mellom de to regelsett er illojalitetsvurderingen som er et nødvendig vilkår etter den ulovfestede regel.

Skattelovens § 14-90 har ikke illojalitet som en del av sitt vurderingstema. Lovgiver kan sies å ha foretatt illojalitetsvurderingen på forhånd ved at det forutsettes at skattemotiverte overføringer av generelle skatteposisjoner er illojale og dermed bør avskjæres. Forskjellen mellom de to regelsett vil derfor avhenge av hvordan man behandler illojalitetsvilkåret etter den ulovfestede regel. Hadde retten gjennomgående hatt en praksis der en anså alle skattemotiverte overføringer av generelle skatteposisjoner som stridene mot skattereglenes formål, ville terskelforskjellen mellom regelsettene nødvendigvis måtte bli minimal.

Terskelforskjellen etter de to regelsett må vurderes i lys av skattelovens § 14-90s formål. Formålet med innføringen av skattelovens § 14-90 er ifølge forarbeidene:

"Departementet legger til grunn at det er behov for særlige regler som kan motvirke skattemotiverte overføringer av eierandel i selskap med generelle skatteposisjoner."<sup>58</sup>

Det at det er behov "for særlige regler" uttrykker at den ulovfestede regel ikke ble ansett som anvendelig nok, med andre ord at terskelen for gjennomskjæring var for høy. Det fremgår av forarbeidene<sup>59</sup> at departementet anså at illojalitetsvurderingen, særlig egenverdikravet, etter den ulovfestede regel hindret en effektiv avskjæring av uønskede transaksjoner. Det ble også påpekt at den ulovfestede regel var vanskelig å bruke for likningsmyndighetene. En lovfestet regel basert kun på skatteyters motiv ville gi likningsmyndighetene en effektiv avskjæringsregel. Det ligger i dette at selve hensikten

---

<sup>58</sup> Ot.Prp. Nr. 1 2004-05 s 79

<sup>59</sup> Ot.Prp. Nr. 1 2004-05

med innføringen av skattelovens § 14-90 var å skape en regel med lavere terskel for avskjæring enn hva som følger av den ulovfestede regel.

Terskelen i de forskjellige reglene må også ses i sammenheng med legalitetsprinsippet og da særlig hensynet til forutberegnelighet. Det at skattelovens § 14-90 er lovfestet gjør at en lav terskel for avskjæring lettere lar seg forsvare enn etter en ulovfestet regel. Særlig i tilfeller som plasserer seg i grenseland angående om det er en overvekt av skattemessig motivasjon vil det være problematisk å gjennomskjære disposisjonen med hjemmel i en ulovfestet regel.

Den ulike terskelen for gjennomskjæring etter de to regelsett må sees i lys av at reglene har ulikt anvendelsesområde. Skattelovens § 14-90 har et klart avgrenset anvendelsesområde. En kan argumentere for at en lavere terskel for avskjæring er mindre problematisk når anvendelsesområde er snevert og klart definert. Hensynet til å skape en effektiv regel har også større gjennomslagskraft innen et klart avgrenset anvendelsesområdet. Skattelovens § 14-90s anvendelsesområde er knyttet direkte til formålet med bestemmelsen, å avskjære skattemotiverte overføringer av generelle skatteposisjoner. En utvidet adgang (lavere terskel) for avskjæring, for å oppnå nettopp dette formålet er lettere å begrunne enn en lav generell terskel for skattemessig gjennomskjæring.

Terskelen må til slutt ses i sammenheng med konsekvensene bruk av de ulike regelsett fører med seg for skatteyter. Det er slik at avskjæring etter skattelovens § 14-90 har mindre vidtgående konsekvenser enn det som potensielt følger ved bruk av den ulovfestede regel. Det at konsekvensene av avskjæring for skatteyter er mindre, taler også for at en kan tillate en lavere terskel for gjennomskjæring.

Et spørsmål er om terskelen for avskjæring av generelle skatteposisjoner i noen tilfeller kan være lavere etter den ulovfestede regel enn etter skattelovens § 14-90. Skattelovens § 14-90 har et konkret vurderingstema som begrenser seg til de skattemessig motiverte overføringer av generelle skatteposisjoner. Den ulovfestede regel har ingen begrensning i hvilke skattemessige konsekvenser motivet kan knytte seg til. Etter omstendighetene

kan derfor terskelen for gjennomskjæring være lavest ved bruk av den ulovfestede regel.

Skattelovens § 14-90 har en lavere terskel for avskjæring enn det som følger av den ulovfestede regel. Den nærmere forskjellen vil bero på hvordan man vurderer illojalitetskravet etter den ulovfestede regel i den enkelte sak. Forskjellen i terskelen etter de to regelsett er tilsiktet og er en konsekvens av myndighetenes ønske om en utvidet adgang til avskjæring av skattemotiverte overføringer av generelle skatteposisjoner.

## **7 Sammenligning av regelsettenes virkninger**

Hvis vilkårene for avskjæring etter skattelovens § 14-90 er oppfylt følger de skatterettslige virkningene direkte av loven. Det er for det første klart at det kun er generelle skatteposisjoner som bestemmelsen får virkning for. Overførte skatteposisjoner knyttet til eiendel eller gjeld blir ikke berørt ved avskjæring etter bestemmelsen.

Den konkrete virkning av avskjæring følger av skattelovens § 14-90s ordlyd. Representerer den generelle skatteposisjonen en skattefordel faller den bort. Representer den en skatteforpliktelse skal den inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd. Virkningene etter skattelovens § 14-90 må anses som uttømmende angitt i bestemmelsen. Av forarbeidene<sup>60</sup> fremgår det at det kun er de generelle skatteposisjoner som faktisk har motivert transaksjonen som kan avskjæres. Dette begrenser de potensielle virkningene av bestemmelsen og medfører at de overførte generelle skatteposisjoner må vurderes individuelt med tanke på om de kan ble avskåret.

Den ulovfestede gjennomskjæringsregel åpner for til dels mer inngripende virkninger. Etter den ulovfestede regel kan hele disposisjonen sette til side skatterettslig.

---

<sup>60</sup> Ot.prp.nr. 1 2004-05

Virkningene etter den ulovfestede regel trenger ikke begrense seg til de skatteposisjoner som har motivert transaksjonen. Den ulovfestede gjennomskjæringsregel kan få virkning på generelle skatteposisjoner som ikke har motivert transaksjonen og skatteposisjoner som er knyttet til eiendel eller gjeld. Den ulovfestede regel kan også føre til at transaksjonen blir gjenstand for realisasjonsbeskatning. Det er også slik at etter den ulovfestede regel er det mulig å reklassifisere et forhold slik at skattemessig kontinuitet påtvinges (nekte skatteyster realisasjons), dette er ikke mulig etter § 14-90.

Det er videre klart at en etter den ulovfestede gjennomskjæringsnorm kan foreta en "delvis gjennomskjæring", det vil si en avskjæring av kun deler av disposisjonen. Dette følger blant annet av drøftelsene i Rt-1997-1580 *Zenith*. Det er derfor ikke noe i veien for at en ved bruk av den ulovfestede gjennomskjæringsregel ilegger transaksjonen de samme skatterettslige virkninger som ville fulgt av skattelovens § 14-90.

Forskjellen mellom de to regelsett er at den ulovfestede gjennomskjæringsnorm åpner for virkninger med større konsekvenser for skatteyster. Det er mer inngripende at hele transaksjonen settes til side skatterettslig, enn at kun de generelle skatteposisjoner blir avskåret. Denne forskjellen kan ses i sammenheng med terskelen for gjennomskjæring etter de to regelsett. Den lovfestede regel i skattelovens § 14-90 anses å innebefatte en lavere terskel for avskjæring enn den ulovfestede regel. En redusert terskel for avskjæring kan lettere begrunnes hvis de potensielle skatterettslige virkningene også reduseres.

Skattelovens § 14-90s avgrensede anvendelsesområde medfører også at omgåelsestilfellene som faller inn under regelen er relativt ensartet. Behovet for en regel med fleksible skatterettslige virkninger er derfor begrenset sammenlignet med den ulovfestede regel.

Forskjellen kan også knyttes opp mot skattelovens § 14-90 formål. I og med at bestemmelsen er innført for nettopp å motvirke skattemotiverte overføringer av generelle skatteposisjoner, trenger ikke virkningene av bestemmelsen gå lenger enn at dette formålet oppfylles. En bestemmelse med uavklart virkning ville også medført

usikkerhet ved anvendelsen som kan tenkes å påvirke hensynet til å skape en likningsteknisk enkel og effektiv regel.

I saker vedrørende skattelovens § 14-90 er det tillagt tilleggsskatt. Dette har aldri vært vurdert av domstolene i saker etter den ulovfestede regel. Begrunnelsen for tilleggsskatten gikk på at skatteyder hadde en særskilt plikt til å opplyse om forhold som kunne medføre avskjæring etter skattelovens § 14-90. Korrekt utfylt ligning var ikke nok. Det er vanskelig å se noen prinsipiell grunn til at et lignende forhold bør vurderes annerledes etter den ulovfestede regel. Særlig i omgåelsestilfeller der skatteyder har foretatt særs kompliserte transaksjoner for å disponere seg rundt skattereglene, bør de samme betraktningene ha gyldighet også for forhold vurdert etter den ulovfestede regel.

Det følger av dette at rettsvirkningene etter den ulovfestede regel potensielt er mer vidtgående enn etter skattelovens § 14-90. Muligheten for delvis gjennomskjæring medfører samtidig at forskjellen i et konkret tilfellet ikke trenger å bli stor.

## **8 Trenger vi en lovfestet spesiell avskjæringsregel?**

I følgende avsnitt vil jeg kortfattet presentere et par aktuelle problemstillinger knyttet til skattelovens § 14-90. Ambisjonen er ikke å komme frem til et konkret standpunkt vedrørende om skattelovens § 14-90 er en nødvendig, god eller vellykket regel, men snarere å belyse noen av de rettspolitiske problemstillingene.

Det som skiller skattelovens § 14-90 og den ulovfestede gjennomskjæringsregel er i hovedsak skattelovens § 14-90s avgrensede anvendelsesområde og dens antatte lavere terskel for gjennomskjæring. Jeg vil derfor konsentrere drøftelsen rundt disse to temaene.

Bakgrunnen for innføringen skattelovens § 14-90 er de innrettelsesmuligheter som følger av reglene om skattefri fusjon og fisjon, og fritaksmetoden. Bestemmelsens

anvendelsesområde er tilpasset nettopp disse innrettelsesmulighetene. En viktig problemstilling er derfor om faren for omgåelse innenfor skattelovens § 14-90s anvendelsesområde er større enn utenfor, slik at en spesiell avskjæringsregel er nødvendig.

Reglene om skattefri fusjon og fisjon, og fritaksmetoden åpner for at virksomhetsoverdragelse kan gjøres hovedsakelig uten beskatning. Konsekvensen av dette er at skattemotiverte overføringer av generelle skatteposisjoner blir mer gunstig. Faren for at reglene kan utnyttes til skattetilpasning må kunne sies å være sterkt til stede. Samtidig er det mange innrettelsesmuligheter også utenfor skattelovens § 14-90s anvendelsesområde. Eksempelvis mulighetene for skattesalg, utnyttelse av konserninterne overføringer og mellommannstilfeller.

Folkvord<sup>61</sup>, som stiller seg kritisk til at det eksisterer en forhøyet fare for omgåelse ved de transaksjonstyper som omfattes av skattelovens § 14-90, peker på at det begrensede antall publiserte saker om avskjæring etter § 11-7 fjerde ledd (forløperen til skattelovens § 14-90), tyder på at tilpasningsmulighetene ikke nødvendigvis er større innenfor enn utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.

Som motargument til Folkvords anførsel kan det anføres at skattelovens § 14-90 og § 11-7 fjerde ledd er ment å skulle virke preventivt. At få saker kommer for retten kan være et tegn på at regelen har en preventiv effekt snarere enn at innrettelsesmulighetene innen bestemmelsens anvendelsesområde er overdrevet. Det at skattelovens § 14-90 også er retsteknisk enkel kan medføre at skatteyttere også i større grad godtar negative vedtak fra likningsmyndighetene.

Det kan også spørres om det faktum at det foreligger typiske innrettelsesmuligheter også utenfor skattelovens § 14-90s anvendelsesområde er et godt argument for at bestemmelsen er uheldig. Formålet med bestemmelsen er å hindre skattemotiverte overføringer av generelle skatteposisjoner fordi en anser en slik praksis illojal. At også andre innrettelser er illojale gjør ikke skattemotiverte overføringer av generelle skatteposisjoner noe mer lojale.

---

<sup>61</sup> Folkvord (2006) s.439

Det synes klart at det er store muligheter for innrettelse innen anvendelsesområde til skattelovens § 14-90. Selv om det også er innrettelsesmuligheter utenfor bestemmelsens anvendelsesområde kan en anføre at tilpasningsmulighetene innen § 14-90 er meget synlige for skatteyder. Utnyttelsen av de generelle skatteposisjoner fordrer heller ikke unaturlige eller konstruerte disposisjoner. Innrettelse innenfor skattelovens § 14-90s anvendelsesområde er av den grunn enkel å gjennomføre.

En nøyaktig vurdering av innrettelsesfaren er vanskelig. Det en kan konkludere med er at det ikke kan utelukkes at det foreligger økt innrettelsesfare innen § 14-90s anvendelsesområde.

Under forutsetning av at det foreligger særlig innrettelsesfare innen § 14-90s anvendelsesområde blir neste problemstilling om dette fordrer en avskjæringsregel med redusert terskel i motsetning til at disse tilfellene løses etter den ulovfestede regel.

Hvis en vurderer avskjæringsadgangen etter den ulovfestede regel som meget snever, vil dette tale for et behov for en lovbestemt regel med lavere terskel er nødvendig for å forhindre uønsket skattetilpasning. Vurderingen vil derfor sterkt avhenge av hvor man forutsetter at terskelen for ulovfestet gjennomskjæring ligger. I forarbeidene til skattelovens § 14-90 synes Finansdepartementet å vurdere terskelen til å være høy. Det uttales der: "Gjennomskjæringsregelen kan benyttes når skattemotivet for transaksjonen nærmest er enerådende,"<sup>62</sup>. Nøyaktig hvor terskelen etter den ulovfestede regel går er, som tidligere drøftet, vanskelig å stadfeste. Finansdepartementets vurdering av terskelen etter den ulovfestede regel synes uansett noe høy.

Banoun<sup>63</sup> fremmer et syn om at terskelen må vurderes fleksibelt avhengig av sakstype. En kan da tenke seg at rettsanvendere, innenfor skattelovens § 14-90s anvendelsesområde, ville tilpasset terskelen for gjennomskjæring etter den ulovfestede regel etter de særlige innrettelsesmuligheter som der eksisterer (mtp reglene om skattefri fusjon/fisjon og fritaksmetoden). Det tenkes at forskjellen i terskelen for

---

<sup>62</sup> Ot.prp.nr. 1 2004-05 s 80

<sup>63</sup> Banoun (2003) s.321



avskjæring etter de to regelsett i praksis ville blitt redusert på grunn av de særlige innrettelsesmulighetene. Med andre ord at de særlige innrettelsesmulighetene ville medført at det i slike saker skulle mindre til før en vurderte en disposisjon til å stride med skattereglenes formål. Dette ville følgelig redusert begrunnelsen for innføringen av en spesiell avskjæringsregel med lavere terskel for avskjæring. I denne forbindelse er det klart at en skal være forsiktig med å trekke slutninger ut i fra spekulasjoner om hvordan rettstilstanden ville vært uten skattelovens § 14-90.

En negativ konsekvens av en redusert terskel for avskjæring er at det kan skape en transaksjonsvegning blant skatteyttere. Frykten for at transaksjonen kan bli avskåret kan hindre forretningsmessig motiverte transaksjoner. Dette er et argument mot at det bør opereres med en redusert terskel for avskjæring.

Innen skattelovens § 14-90s anvendelsesområde er det store innrettelsesmuligheter, det er ikke utenkelig at mulighetene for innrettelse er særskilt store sammenlignet med utenfor bestemmelsens anvendelsesområde. Hvorvidt en avskjæringsregel med en redusert terskel sammenlignet med den ulovfestede regel av denne grunn er nødvendig avhenger hvordan en vurderer terskelen etter den ulovfestede regel. Det er vanskelig å se at terskelen etter den ulovfestede gjennomskjærings regel er så høy at den ikke effektivt kan motvirke innrettelse også innen skattelovens § 14-90s anvendelsesområde. Selv helt i starten av den ulovfestede regels moderne utvikling har skattemotiverte overføringer innen § 14-90s anvendelsesområde blitt avskåret, eksempelvis i Rt-1961-1195 *Kollbjørg* som omhandler overføring av et underskudd ved fusjon. Behovet for en spesiell regel med en redusert terskel kan derfor sies å være usikkert. Det utelukker følgelig ikke at den etter omstendighetene kan være ligningsteknisk praktisk.

## **9 Litteraturliste:**

### **Forfattere/Bøker:**

Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett 6. utg. Universitetsforlaget, Oslo, 2009

Gjems-Onstad, Ole, Norsk Bedriftsskatterett, 7. utg. Gyldendal Akademiske, Oslo 2008

Kvisli, Innføring i skatteretten, Brødrene Tengs boktrykkeri, Oslo, 1962

Folkvord, Benn, Skatt ved fusjon og fisjon, Gyldendal Akademiske, Oslo, 2006

Banoun, Bettina, Omgåelse av skattereglene; en studie av høyesterettspraksis, Cappelen Akademiske, Oslo, 2003

### **Artikler:**

Zimmer, Frederik, Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker? I: Skatterett I 2007 s. 2-13

Folkvord, Benn, Er skattemessig motivasjon et grunnvilkår i omgåelsessaker? Replik til Frederik Zimmers artikkel: Hva er vurderingstemaet i omgåelsessaker? I: Skatterett III 2007 s.293

### **Forarbeider:**

NOU 1989:14 s. 289

Ot.prp.nr.35 1990-91

Ot.prp. nr. 16 1991-92

Ot.prp.nr. 71 1995-96

Ot.prp.nr.1 2004-05

Prop.78 L 2010-11

**Høyesterettspraksis:**

Rt-1925-472 *Kallevig*

Rt-1927-386 *Bryn*

Rt-1928-495 *Finne*

Rt-1961-1195 *Kollbjørg*

Rt-1966-1189 *Bergersen*

Rt-1978-60 *Smestad*

Rt-1997-1580 *Zenith*

Rt-1998-1779 *Ina*

Rt-1999-946 *ABB*

Rt-2000-1865 *Nygård*

Rt-2002-456 *Hydro*

Rt-2006-1062

Rt-2006-1232 *Telenor*

Rt-2006-1199 *Nagell-Erichsen*

Rt-2007-209 *Hex*

Rt-2008-1510 *Reitan*

Rt-2008-1537 *ConocoPhillips*

**Underrettsdommer:**

Utv-2008-1259

Utv-2009-1329

**Uttalelse fra skattedirektoratet**

Uttalelse, 17. desember 2008







